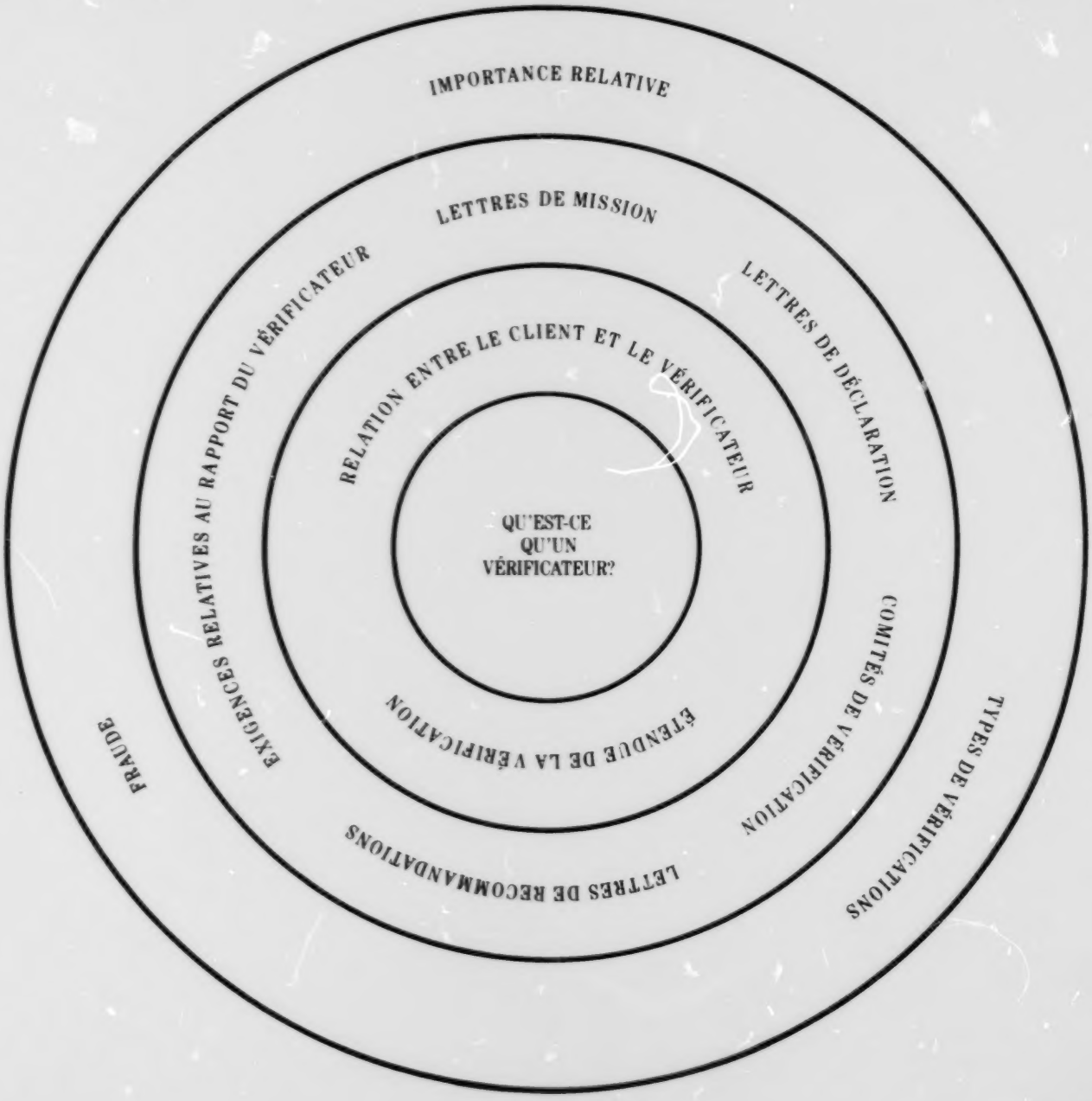
Ontario

Document de soutien à la gestion

1 LA VÉRIFICATION DES COMPTES MUNICIPAUX

Responsabilité et communication



Novembre 1986

87-04695/

On peut se procurer des exemplaires supplémentaires de cette publication et d'autres publications du gouvernement de l'Ontario à la :

Librairie du gouvernement de l'Ontario, 880, rue Bay, Toronto, pour les achats en personne. Les clients de l'extérieur de Toronto peuvent écrire à la Section des services de publications, 880, rue Bay, 5e étage, Toronto M7A 1N8, ou encore composer le (416) 965-6015. Ceux qui doivent faire un appel interurbain peuvent appeler sans frais le 1-800-268-7540 ou, si leur code régional est le 807, composer le 0-Zénith 67200. Les personnes qui ont des troubles de l'ouïe peuvent composer le (416) 965-5130 ou le numéro sans frais 1-800-268-7095. Les cartes de crédit Mastercard et Visa sont acceptées. Les chèques ou mandats postaux doivent être libellés à l'ordre du trésorier de l'Ontario. Le paiement est exigé lors de la commande.

ISBN 0-7729-1947-X

Prix : 10,00 $

LA VÉRIFICATION DES COMPTES MUNICIPAUX

Responsabilité et communication

Ontario

Ministère des Affaires municipales

L'honorable
Bernard Grandmaître
Ministre

Eric M. Fleming
Sous-ministre
(par intérim)

Novembre 1986

TABLE DES MATIÈRES

		Page
Aperçu général		i
Chapitre 1	**QU'EST-CE QU'UN VÉRIFICATEUR?**	
	La profession comptable	1
	La fonction de vérification	4
Chapitre 2	**LES TYPES DE VÉRIFICATIONS**	
	Vérification externe	11
	Vérification d'attestation	11
	Vérification interne	13
	Vérification de conformité aux autorisations	14
	Vérification de conformité	16
	Vérification intégrée	17
Chapitre 3	**LES LETTRES DE MISSION**	
	Objet des lettres de mission	20
	Contenu des lettres de mission	21
	Avantages des lettres de mission	23
Chapitre 4	**LES EXIGENCES RELATIVES AU RAPPORT DU VÉRIFICATEUR**	
	Les types de rapports actuellement en usage	25
	Le rapport du vérificateur	26
	Les commentaires de l'expert-comptable	28
	Les améliorations proposées	30
Chapitre 5	**LA RELATION ENTRE LE CLIENT ET LE VÉRIFICATEUR**	
	La planification et la coordination de la mission de vérification	32
	Le déroulement de la vérification	35
	La présentation de l'information	35
Chapitre 6	**L'ÉTENDUE DE LA VÉRIFICATION**	
	Objectif	40
	Les responsabilités du vérificateur	41
	Lignes directrices	42
	Les facteurs à considérer	43
	La préparation	45
	L'organisation	45
	Les méthodes	46

Chapitre 7 **LE PRINCIPE DE L'IMPORTANCE RELATIVE EN VÉRIFICATION**

L'importance relative en comptabilité 49
L'importance relative en vérification 50
L'importance relative au sein d'une administration municipale 51
Lignes directrices 52
Le seuil de tolérance 53
Sondages visant à déterminer le seuil de tolérance 53
Généralités 55

Chapitre 8 **LA FRAUDE**

La responsabilité du vérificateur à l'égard de la détection des fraudes 58
La prévention de la fraude 60

Chapitre 9 **LES COMITÉS DE VÉRIFICATION (OU LEURS ÉQUIVALENTS)**

Le secteur municipal 63
La raison d'être du comité de vérification . . 64
La composition du comité de vérification . . . 65
Responsabilités et fonctions 65

Chapitre 10 **LES LETTRES DE DÉCLARATION**

La raison d'être de la lettre de déclaration . 69
Les déclarations écrites 70
Date et signature 71
Limitations de l'étendue de la vérification . . 71
Résumé 72

Chapitre 11 **LES LETTRES DE RECOMMANDATIONS**

Le contenu de la lettre de recommandations . . 73
Obligation relative à la présentation de l'information 76

ANNEXES

A Normes de vérification généralement reconnues . 77

B Rapport du vérificateur 80

C Modèle de lettre de mission 81

D Opinions avec réserve : cas types 85

E Graphique d'acheminement d'une fin d'exercice type 87

F Modèle de lettre de déclaration 90

APERÇU GÉNÉRAL

La fonction de vérification et, plus particulièrement, le rôle du vérificateur municipal ont subi récemment une évolution importante attribuable entre autres à de fortes influences extérieures.

Le présent document de soutien à la gestion, qui est le premier d'une série, est destiné à tous les fonctionnaires municipaux, tant élus que désignés, et vise à leur permettre de mieux saisir le but et la nature de la vérification des comptes municipaux.

Chapitre 1 - Qu'est-ce qu'un vérificateur?

Ce chapitre permet à toute personne qui n'est pas comptable de se faire une idée plus claire de ce que représente cette profession et la vérification comptable; il contient en outre divers conseils sur le choix d'un vérificateur.

Chapitre 2 - Les types de vérifications

Ce chapitre vise à bien renseigner le lecteur sur les divers types de vérifications qui se font dans le secteur municipal.

Chapitre 3 - Les lettres de mission

Ce chapitre traite du fond et de la forme des lettres de mission de vérification et de ce qu'elles devraient ou pourraient inclure. Il souligne en outre que, dans l'intérêt de la municipalité comme dans son propre intérêt, le vérificateur devrait bien saisir l'étendue de la vérification dont il est chargé. Un modèle de lettre de mission est présenté en annexe.

Chapitre 4 - Les exigences relatives au rapport du vérificateur

Ce chapitre décrit les exigences relatives au rapport du vérificateur externe, soit pour ce qui est de l'opinion du vérificateur sur le tableau de renseignements concernant les subventions, des commentaires de l'expert-comptable sur la déclaration d'information financière et de l'opinion du vérificateur sur les états financiers annuels.

Chapitre 5 - La relation entre le client et le vérificateur

Ce chapitre a pour but de souligner combien il est important que le conseil municipal, les fonctionnaires municipaux et les vérificateurs externes entretiennent des rapports soutenus, en particulier en ce qui concerne la planification, la coordination et la conduite de la vérification ainsi que la présentation du rapport.

Chapitre 6 - L'étendue de la vérification

Ce chapitre expose l'objectif global et l'étendue de la vérification des états financiers annuels de la municipalité ainsi que de ses conseils et commissions, qui doit être effectuée par un vérificateur externe.

Chapitre 7 - Le principe de l'importance relative en vérification

Ce chapitre contient un exposé général du principe de l'importance relative en vérification ainsi que des lignes directrices s'y rattachant. Il traite en outre de l'application de seuils de tolérance et de l'effet de l'importance relative sur l'étendue et la nature de la vérification.

Chapitre 8 - La fraude

Ce chapitre a pour but d'examiner dans quelle mesure le vérificateur est responsable de la détection des fraudes; il traite aussi de la façon dont un vérificateur doit agir lorsqu'il est amené à soupçonner ou à constater un cas de fraude.

Chapitre 9 - Les comités de vérification

Ce chapitre porte sur les objectifs et la structure organisationnelle des comités de vérification, sur les rapports que ceux-ci doivent présenter dans un contexte municipal et sur les avantages que de tels comités présentent.

Chapitre 10 - Les lettre de déclaration

Ce chapitre traite du contenu, de la raison d'être et de la nature des lettres de déclaration et en présente un modèle.

Chapitre 11 - Les lettres de recommandations

Ce chapitre décrit le but, la présentation et le contenu des lettres de recommandations; il précise par ailleurs le moment auquel elles doivent être envoyées et les personnes à qui elles sont destinées.

CHAPITRE 1 QU'EST-CE QU'UN VÉRIFICATEUR?

La profession comptable

En Ontario, la profession comptable regroupe des membres de diverses organisations professionnelles, dont les principales sont les comptables agréés (C.A.), les comptables généraux licenciés (C.G.A.) et les comptables en management (r.i.a.).

Pour exercer la profession d'expert-comptable dans la province de l'Ontario, il faut détenir un permis émis par le conseil des experts-comptables de la province de l'Ontario, qui est responsable de l'application de la loi sur les experts-comptables (Public Accountancy Act). Or, pour remplir les conditions nécessaires à l'obtention de ce permis, on doit être membre de l'Institut des comptables agréés de l'Ontario (I.C.A.O.). Il existe toutefois un petit nombre de comptables non agréés qui exerçaient déjà leur profession avant l'adoption de la loi sur les experts-comptables en 1950. À cette époque-là, il suffisait, pour obtenir un permis, d'être membre de l'association des comptables généraux licenciés de l'Ontario. Jusqu'au 1er avril 1962, les membres et les étudiants de cet organisme étaient aussi admissibles à un permis. Dans la province, le nombre des experts-comptables licenciés qui ne sont pas des comptables agréés est inférieur à cent.

La structure organisationnelle

Le conseil des experts-comptables de la province de l'Ontario

Le conseil des experts-comptables se compose de quinze membres, dont douze sont nommés par l'I.C.A.O. et trois, élus par des détenteurs de permis qui ne sont pas des comptables agréés. Le

conseil des experts-comptables accorde des permis, fait observer son code de déontologie et prend les mesures nécessaires contre les personnes ou les entreprises qui exercent des activités contraires à la loi en matière de comptabilité.

L'Institut canadien des comptables agréés (I.C.C.A.)

Au Canada, tous les comptables agréés sont membres de l'I.C.C.A. Toutes les provinces s'accordent la réciprocité et reconnaissent les compétences qu'un comptable a acquises dans une autre province. L'I.C.C.A. élabore des normes, prépare les examens d'admission et coordonne les activités des instituts (ou ordres) provinciaux.

Outre l'I.C.C.A., les comptables agréés sont regroupés en treize instituts. Chacune des dix provinces canadiennes a promulgué un texte législatif d'habilitation créant une organisation professionnelle, soit un institut ou un ordre provincial des comptables agréés. Au Québec, il s'agit de l'Ordre des comptables agréés.

Les comités de l'Institut des comptables agréés de l'Ontario

Il existe au sein de l'I.C.A.O. un certain nombre de comités composés de comptables agréés bénévoles qui se chargent de fournir aux membres et aux étudiants les services dont ils ont besoin. Les comités susceptibles d'intéresser le secteur municipal sont les suivants :

Le comité de déontologie. Ce comité joue le rôle d'enquêteur et de poursuivant dans le processus disciplinaire. Il reçoit la plainte, procède à une enquête et, à sa seule discrétion, dépose une accusation officielle ou rejette le cas. Outre celui d'admonester, le comité de déontologie n'est investi d'aucun

pouvoir disciplinaire. Lorsqu'une accusation officielle est déposée, la cause contre le membre ou le cabinet est entendue lors d'une audience officielle du comité disciplinaire.

Le comité disciplinaire. Ce comité tient des audiences officielles sur la conduite de praticiens autonomes ou de cabinets qui sont accusés d'avoir enfreint un ou plusieurs articles du code de déontologie. Lors des audiences officielles, tout membre ou cabinet placé sous accusation a le droit de se faire représenter par un avocat et d'interroger des témoins. À la fin de l'audience officielle, le comité disciplinaire peut réprimander le contrevenant, qu'il s'agisse d'un membre ou d'un étudiant, l'obliger à payer une amende à l'I.C.A.O., lui retirer temporairement son permis ou l'exclure de l'I.C.A.O.

Le comité d'inspection professionnelle. Ce comité a pour principale fonction de veiller à ce que tous les membres de la profession d'expert-comptable effectuent leur travail conformément aux normes professionnelles établies. Pour ce faire, il doit procéder à une révision des dossiers de vérification et des états financiers s'y rattachant. Il est à noter que les données que ce comité recueille sont confidentielles. Si le comité constate qu'un cabinet ne respecte pas les normes professionnelles établies dans certaines situations, il peut lui faire des suggestions ou des recommandations en vue de l'aider à s'y conformer. Dans les cas extrêmes, une plainte peut être déposée auprès du comité de déontologie.

Le comité de comptabilité municipale et de vérification des comptes municipaux. Ce comité est chargé d'examiner diverses questions concernant les lois ou règlements existants, proposés ou venant d'être adoptés ou toute autre question touchant les

activités des membres de l'I.C.A.O. dans le domaine de la comptabilité municipale et de la vérification des comptes municipaux, en vue de faire des recommandations au conseil de l'Institut. Ce comité entretient en outre des rapports avec les ministères appropriés du gouvernement provincial.

Service de médiation des honoraires

Outre les services offerts par les divers comités, il existe un service de médiation des honoraires. Lorsqu'un comptable et son client ne s'entendent pas sur les honoraires pour services rendus, ils peuvent décider d'un commun accord de soumettre leur problème à la commission de médiation des honoraires de l'Institut des comptables agréés de l'Ontario. Les parties en désaccord doivent toutes deux accepter de se conformer à la décision de la commission. Il est à noter toutefois que la commission, qui se compose de bénévoles, n'attribue aucune responsabilité légale à l'une ou l'autre des parties. Ce service est fourni gratuitement aux membres de l'I.C.A.O. et à leurs clients.

LA FONCTION DE VÉRIFICATION

Le comptable et le vérificateur

Un vérificateur est un comptable qui a reçu un permis d'expert-comptable l'autorisant à procéder à un examen indépendant des livres et registres comptables d'une organisation et à faire un rapport sur la justesse de l'information contenue dans les états financiers annuels.

Dans le rapport Cohen sur la commission chargée d'examiner les responsabilités des vérificateurs, on fait la distinction suivante entre la comptabilité et la vérification :

> Dans un sens très large, la comptabilité englobe la vérification. Toutefois, on peut considérer la comptabilité comme la mesure des effets des activités économiques d'entités distinctes présentées sous forme de rapport. La vérification consiste pour sa part en un examen indépendant visant à déterminer si les méthodes, les mesures et les communications comptables sont justes et appropriées. En bref, le comptable prépare l'information financière et le vérificateur la vérifie.
>
> Il est cependant impossible de faire cette distinction en pratique. Pour effectuer son travail, le vérificateur doit continuellement évaluer les activités et les rapports comptables; il doit posséder une formation de comptable et de vérificateur. Or, cette double nature s'étend à l'ensemble de la profession. En fait, on considère généralement que la désignation de "profession comptable" englobe les experts-comptables, c'est-à-dire ceux qui offrent leurs services à divers clients plutôt qu'à un seul employeur. La fonction principale des experts-comptables est la vérification. [1] (traduction libre)

En Ontario, le vérificateur municipal est chargé par règlement administratif de vérifier les états financiers annuels. Il examine ces états d'après des normes de vérification généralement reconnues (N.V.G.R.), afin de déterminer s'ils présentent fidèlement la situation financière et les résultats des activités de l'entité économique, conformément aux principes comptables généralement reconnus (P.C.G.R.) s'appliquant aux municipalités de l'Ontario et à leurs conseils locaux et de manière constante par rapport à l'année précédente.

---

[1] The Commission on Auditors' Responsibilitties, une commission indépendante établie par l'American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1978, p. xiii.

Normes de vérification généralement reconnues (N.V.G.R.)

Grâce aux normes de vérification, on veille à ce que les lecteurs (soit le corps législatif, le public, les investisseurs, la direction) et le vérificateur connaissent et approuvent le travail que l'on attend d'un vérificateur. On s'assure en outre que les méthodes de vérification conviennent aux objectifs visés, que leur qualité et l'étendue de leur application sont appropriées et que le rapport que soumet le vérificateur est juste.

Les normes de vérification généralement reconnues sont établies par un organisme reconnu autorisé à établir des normes. Elles concernent les qualités professionnelles d'un vérificateur, la conduite d'une mission de vérification et la présentation d'un rapport. Le Manuel de l'I.C.C.A. énonce les normes de vérification généralement reconnues qui sont en vigueur au Canada (voir l'annexe A). Elles constituent les normes professionnelles de base auxquelles un vérificateur doit se conformer lorsqu'il exprime une opinion sur des états financiers annuels. Elles comprennent en outre une norme générale de compétence professionnelle, des normes concernant le travail de vérification et des normes concernant le rapport du vérificateur qui s'appliquent à tous les cas où un vérificateur exprime une opinion d'attestation.

Principes comptables généralement reconnus (P.C.G.R.)

Il s'agit des principes auxquels doivent se conformer les divers membres des corps professionnels ou investis d'autorité lors de la préparation et de la présentation de l'information financière. Les principes comptables énoncés dans le Municipal

Financial Reporting Handbook ont été élaborés à l'intention des municipalités de l'Ontario et de leurs conseils locaux et doivent servir à la préparation des états financiers annuels. Il est recommandé de consulter à la fois le Municipal Financial Reporting Handbook et le Manuel de l'I.C.C.A.

Raison d'être de la vérification

Bien que les vérifications des comptes municipaux soient prescrites par la loi, il existe deux autres raisons fondamentales pour lesquelles toute municipalité devrait faire faire une vérification externe :

- une telle vérification permet au conseil municipal et aux contribuables d'obtenir une opinion professionnelle indépendante sur la situation financière et les résultats des activités de la municipalité;

- elle renforce la crédibilité des états financiers et accroît l'efficacité des communications comptables, en particulier avec les preneurs fermes et les agences de notation des obligations qui sont chargés d'établir et de maintenir les cotes de solvabilité. Il est à noter que ces cotes peuvent influencer fortement le coût d'endettement et la capacité d'emprunt d'une municipalité.

Compétences nécessaires à la vérification des comptes municipaux

Le ministère des Affaires municipales est chargé de surveiller la situation financière des municipalités de l'Ontario et, par conséquent, de veiller au bon déroulement du processus de vérification tel qu'il s'applique aux municipalités. En vertu

de la loi sur les municipalités (Municipal Act), de la Loi sur les affaires municipales et de leurs règlements d'application, le Ministère est chargé d'accorder les permis, de surveiller le travail des vérificateurs municipaux et de révoquer les permis lorsque cette mesure s'impose.

Actuellement, tous les vérificateurs municipaux sont des comptables agréés ayant un cabinet. Pour obtenir un permis de vérificateur municipal, il suffit de détenir un permis valide d'expert-comptable et de verser une cotisation annuelle de 10 $. Il y a environ 190 détenteurs de permis de vérificateur municipal; ces détenteurs sont soit des cabinets, soit des praticiens autonomes.

Code de déontologie des vérificateurs

Dans l'intérêt du public, le vérificateur doit se conformer à un code de déontologie officiel, comme celui qu'a adopté chaque institut ou ordre provincial de comptables agréés. En général, les règles énoncées dans ces codes obligent le vérificateur :

- à fournir ses services professionnels avec intégrité et de manière consciencieuse;

- à maintenir sa compétence professionnelle;

- à ne pas entretenir de relations pouvant nuire à son jugement professionnel ou à son objectivité;

- à ne pas tenir compte de renseignements qu'il sait ou devrait savoir être faux ou trompeurs.

En outre, le vérificateur doit s'efforcer d'effectuer son travail de la manière la plus efficace possible, d'utiliser les

techniques de vérification les plus récentes et de soumettre ses rapports en temps voulu.

Le choix d'un vérificateur

Bien que les normes et les principes de vérification soient uniformes et s'appliquent à tous les membres de la profession, toutes les vérifications ne sont pas nécessairement effectuées de la même manière. Comme pour tous les autres services professionnels, la qualité et l'utilité d'une vérification varient en fonction des nombreux facteurs qui entrent en jeu, notamment l'orientation que le vérificateur et la municipalité entendent lui donner.

Avant de désigner le vérificateur, les représentants municipaux ou le comité de vérification (s'il en existe un) devraient faire passer une entrevue à l'associé principal et au personnel qui sera chargé de la mission. La municipalité devrait s'assurer que les membres du cabinet connaissent bien l'administration municipale en général et les activités de leur municipalité en particulier. Parmi les facteurs à considérer lors du choix d'un vérificateur, citons notamment :

- la réputation du cabinet d'experts-comptables, y compris l'opinion d'autres municipalités;
- la qualité des services de vérification;
- les connaissances et l'expérience du cabinet en matière de vérification dans le secteur municipal;
- les compétences du personnel chargé d'effectuer la vérification;
- les honoraires de vérification;
- la capacité du cabinet de fournir les services auxiliaires demandés;

- la facilité pour le client de communiquer avec le personnel.

Les chapitres qui suivent traitent des divers aspects de la vérification, telle qu'elle s'applique aux municipalités de l'Ontario.

CHAPITRE 2 LES TYPES DE VÉRIFICATIONS

Le présent chapitre a pour but de bien renseigner le lecteur sur les divers types de vérifications qui se pratiquent au palier municipal. Il faut préciser au départ que plusieurs termes désignent parfois le même type de vérification. Les expressions inscrites entre parenthèses sont des synonymes du terme pour lequel nous avons opté.

Vérification externe

Une vérification externe est un examen effectué par un comptable indépendant. Cet examen est d'une étendue suffisante pour que l'opinion fournie indique si les états annuels analysés présentent fidèlement la situation financière et les résultats des activités de la municipalité, conformément à des critères comptables reconnus.

Vérification d'attestation (vérification des états financiers, révision des comptes et vérification légale)

La vérification des états financiers annuels de toutes les municipalités et de tous les conseils locaux de l'Ontario est requise par la loi. La mission de vérification annuelle vise la formulation d'une opinion objective et indépendante, fondée sur une information probante, qui indique si les états financiers annuels préparés par la direction de la municipalité présentent fidèlement sa situation financière et les résultats de ses activités, conformément aux principes comptables généralement reconnus devant être appliqués de manière constante à toutes les municipalités de l'Ontario.

Lorsqu'un vérificateur exprime une opinion sur les états financiers annuels d'une municipalité, il atteste que les transactions qu'il a examinées n'excédaient pas les limites des pouvoirs financiers que détient la municipalité.

Une vérification d'attestation s'effectue habituellement en deux étapes. La première, qui a lieu pendant l'année, est souvent appelée vérification préliminaire ou vérification des systèmes. Pendant cette étape, le vérificateur évalue et met à l'épreuve les systèmes de contrôle interne que la direction a mis sur pied pour protéger les fonds et biens publics. La seconde étape, qui a lieu à la fin de l'exercice, consiste en une vérification des états financiers annuels.

Lorsque les systèmes de contrôle interne sont jugés insatisfaisants, les vérificateurs doivent normalement communiquer avec le conseil municipal par l'intermédiaire d'une lettre de recommandations (voir le chapitre 11 pour plus de détails).

La vérification d'attestation ne vise pas principalement à détecter les détournements de fonds mineurs et autres irrégularités; elle n'est pas conçue non plus pour que l'on puisse être raisonnablement certain de découvrir tous les détournements de fonds, sauf ceux qui sont assez importants pour empêcher les états financiers de présenter une image fidèle. La principale tâche du vérificateur consiste à étudier les déclarations que la direction a faites dans les états financiers annuels. Ces déclarations comprennent par exemple la démonstration que les biens décrits dans les états financiers existent réellement, qu'ils appartiennent à la municipalité et qu'ils ont tous été déclarés et évalués conformément aux principes comptables généralement reconnus qui s'appliquent aux

municipalités de l'Ontario. Il est entendu que ces vérifications annuelles sont effectuées conformément aux normes de vérification généralement reconnues.

Le rapport d'évaluation type (voir l'annexe B), qui sera traité plus en détail au chapitre 4, contient deux paragraphes. Dans le premier, qui est le paragraphe de délimitation, le vérificateur indique les états financiers soumis à son attention ainsi que la nature et l'étendue de l'examen qu'il a effectué conformément aux N.V.G.R. Dans le deuxième, soit le paragraphe d'énoncé d'opinion, il indique si les états financiers nommés au paragraphe de délimitation présentent la situation financière et les résultats des activités de la municipalité de manière fidèle et conforme aux principes comptables généralement reconnus devant être appliqués de manière constante à toutes les municipalités de l'Ontario.

Vérification interne

La vérification interne peut être considérée comme le prolongement naturel de la vérification d'attestation, car elle ne s'en distingue principalement que par le fait qu'elle est effectuée par les propres employés de la municipalité. Il s'agit très souvent d'une activité d'évaluation systématique et continue visant à mesurer l'efficacité des systèmes de contrôle financiers et autres qu'utilise une municipalité. Au début, la vérification interne représentait un élément de contrôle qui consistait en un examen détaillé des transactions financières pour le compte de la direction. Elle servait à déterminer si l'on avait élaboré et mis en oeuvre des systèmes de contrôle interne appropriés. Nous traiterons de ce type de vérification de manière plus détaillée dans un ouvrage ultérieur.

Vérification de conformité aux autorisations

Aucune municipalité ne peut entreprendre une activité sans en avoir reçu l'autorisation formelle. Par conséquent, les municipalités de l'Ontario et leurs conseils locaux sont légalement tenus de diriger leurs activités conformément aux pouvoirs que leur confèrent le texte législatif d'habilitation et la loi organique qui les régissent. La législation peut contenir des directives, des conditions et des limites relatives à l'administration et aux transactions auxquelles ces entités économiques doivent se conformer. Par exemple, toutes les dépenses publiques, les activités génératrices de recettes, les emprunts et les investissements s'effectuent dans le cadre des pouvoirs consentis par la loi.

Par l'examen de la conformité aux autorisations, le vérificateur détermine dans quelle mesure la municipalité dont il étudie les comptes s'est conformée aux lois et règlements qui régissent ses activités. Les lecteurs des états financiers tiennent de plus en plus à être assurés que les entités économiques soumises à des vérifications ont respecté les lois en vigueur, sans outrepasser les pouvoirs qu'elles leur confèrent. Jusqu'à maintenant, on s'est en général contenté dans le secteur public des vérifications d'attestation habituelles à la suite desquelles les vérificateurs n'expriment leur opinion que sur les états financiers annuels.

Les municipalités de l'Ontario sont actuellement tenues de soumettre des états financiers annuels vérifiés et une déclaration d'information financière dont certaines annexes sont accompagnées des "commentaires de l'expert-comptable" et de "l'opinion du vérificateur".

En février 1985, l'Institut canadien des comptables agréés (l'I.C.C.A.) a publié un exposé-sondage intitulé "Vérification de la conformité aux autorisations législatives et autorisations connexes" qui décrivait en détail des cas où des opinions de vérification de conformité ou de conformité aux autorisations sont justifiées :

- lorsqu'on fournit une opinion sur le respect de certaines autorisations législatives ou connexes;
- lorsqu'on produit un rapport indiquant si les transactions étaient ou non conformes aux autorisations;
- lorsqu'on produit un rapport sur la non-conformité aux autorisations.

Actuellement, les municipalités de l'Ontario ne sont pas tenues d'obtenir un rapport de vérification portant sur la conformité aux autorisations législatives ou sur le respect des règlements et principes directeurs. Jusqu'à maintenant, on considérait que la vérification d'attestation couvrait de manière implicite la conformité aux autorisations; en effet, on estimait que, dans les cas où la non-conformité a sur l'entité économique concernée un effet significatif qui ne se reflète pas dans ses états financiers ou leurs notes afférentes, le vérificateur pouvait conclure que les états financiers annuels ne présentaient pas une image fidèle et soumettre un rapport assorti d'une réserve, d'une opinion défavorable ou d'une récusation.

Il semble que l'I.C.C.A. soit de plus en plus favorable à la conduite de vérification de "conformité" et de "conformité aux autorisations" au sein des entités économiques du secteur public. Toutefois, nous ne savons pas encore si de telles missions de vérification seront obligatoires ou simplement recommandées. Dans le cas des municipalités, la décision incombe aux administrations provinciales.

Vérification de conformité

Une vérification de conformité, qui représente en fait une composante de la vérification d'attestation, consiste en un examen des activités financières ou autres pour lesquelles il doit y avoir conformité aux autorisations législatives, aux règlements et aux principes directeurs.

Il est généralement reconnu que, lors de la vérification financière des comptes d'une municipalité que prévoit la loi, on doit s'attacher dans une certaine mesure à déterminer si les affaires sont dirigées conformément à certaines lois et à certains règlements. Or, si certaines lois provinciales imposent aux vérificateurs municipaux d'étudier diverses questions de conformité, d'autres demeurent muettes à ce sujet.

Ainsi, en l'absence de directives légales, la plupart des vérificateurs se penchent quand même sur ces questions dans une certaine mesure. Par exemple, tout vérificateur a la responsabilité d'examiner les limites des dépenses autorisées et les signatures exigées par la municipalité et de conduire ensuite sa mission de vérification en tenant compte de ces données.

Diverses questions relatives à la vérification de conformité n'ont toutefois pas encore été résolues par la profession comptable. Par exemple, il n'existe aucun consensus quant à la mesure dans laquelle un vérificateur devrait déterminer ou être tenu de s'assurer que l'utilisation finale des fonds est conforme aux buts pour lesquels ils avaient été votés.

Bien que le vérificateur doive connaître les lois et règlements, il ne lui incombe pas entièrement de déterminer si toute la législation a été respectée. Il appartient avant tout à la

direction, et plus particulièrement au trésorier, de s'assurer, avant d'accorder des fonds pour une transaction, que celle-ci a été dûment autorisée. Tout vérificateur qui découvre, au cours d'une mission, que les activités financières d'une municipalité ne sont pas conformes aux lois et règlements en vigueur a le devoir de signaler cette non-conformité au conseil par l'intermédiaire d'une lettre de recommandations. De plus, lorsque la non-conformité influence son opinion sur la justesse des états financiers, il a la responsabilité de s'assurer que les notes afférentes aux états financiers en font état ou de la signaler dans son rapport de vérification.

Vérification intégrée (vérification d'efficience, d'efficacité et d'économie, vérification étendue, vérification d'optimisation des ressources, vérification de rendement ou contrôle de gestion)

La Fondation canadienne pour la vérification intégrée définit la vérification intégrée comme suit :

> Une vérification intégrée est un examen qui permet d'obtenir une évaluation objective et constructive de la mesure dans laquelle :
>
> . les ressources financières, humaines et matérielles sont gérées en fonction de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité;
> . l'obligation de rendre des comptes est raisonnablement respectée.
>
> La vérification intégrée examine les systèmes de contrôle financier et gestionnel, dont les systèmes d'information et les pratiques de présentation des rapports, et recommande des améliorations s'il y a lieu. [2] (Traduction libre)

---

[2] Hanson, H.R., et Jean-Pierre Boisclair : "Le rôle de la vérification dans l'administration municipale au Canada : Les pratiques, perceptions et défis", Fondation canadienne pour la vérification intégrée, 1983, p. 4.

Tandis que la vérification d'attestation indique si les états financiers présentent fidèlement les activités de l'année écoulée sans inclure de commentaires sur l'efficience de l'organisation, la vérification intégrée permet de décrire avec précision la façon dont l'entité est gérée et d'indiquer les domaines où des améliorations pourraient être apportées.

On peut se procurer diverses publications auprès de la Fondation canadienne de vérification intégrée à Ottawa.

Nous tenons à souligner que l'existence de toute forme de vérification ne devrait jamais décharger la direction de quelque responsabilité que ce soit.

CHAPITRE 3 LES LETTRES DE MISSION

Une lettre de mission est une forme de contrat entre le vérificateur (cabinet ou praticien autonome) et la municipalité, où sont précisées les tâches et les responsabilités de chacune des deux parties en ce qui concerne la mission de vérification. Cette lettre est habituellement rédigée par le vérificateur, qui la soumet à la municipalité pour la faire approuver. Le président du conseil, le préfet ou le président du comité de vérification confirme par écrit au vérificateur les modalités de la lettre de mission de vérification. Il est dans l'intérêt des deux parties que le vérificateur soit tenu de produire une telle lettre, de préférence avant le commencement de la mission, afin d'éviter tout malentendu ultérieur. On trouvera un modèle de lettre de mission à l'annexe C.

Il arrive très souvent que les missions de vérification des comptes municipaux soient conclues verbalement, sans que le conseil ni la direction saisissent bien non seulement leurs propres tâches et responsabilités, mais aussi celles du vérificateur. Or, lorsqu'elles ne sont pas clairement énoncées, les responsabilités du vérificateur peuvent devenir une source de malentendus, comme le prouve les litiges résultant de la découverte d'une fraude et la vive controverse sur la responsabilité qui incombe au vérificateur quant à sa détection.

Dans le secteur municipal, l'utilisation de lettres de mission n'est pas très répandue, ce qui est peut-être attribuable au fait que le règlement administratif désignant le vérificateur est erronément considéré comme un accord, alors qu'il ne s'agit que d'une confirmation de nomination qui ne contient que très peu de détails sur les modalités de la mission de vérification.

Objet des lettres de mission

La lettre de mission précise l'objectif et l'étendue de la vérification, les modalités de la mission et les responsabilités et fonctions que le vérificateur externe et la municipalité doivent respectivement assumer pour que la mission de vérification soit réalisée comme il se doit. Elles devrait aussi contenir les conditions s'appliquant à tous les services supplémentaires que requiert la municipalité, en particulier les services comptables.

Le conseil municipal et ses chefs ont comme responsabilité principale de veiller à ce que la municipalité soit financièrement viable et ses affaires bien gérées. Pour ce faire, ils doivent s'assurer qu'il existe des systèmes de contrôle interne ainsi que des systèmes de comptabilité financière et de présentation de l'information appropriés et efficaces. Toutefois, bien qu'elles soient parfaitement au courant de ce principe fondamental, un grand nombre de municipalités se font une idée erronée du rôle du vérificateur : elles s'imaginent d'une part que le vérificateur a la responsabilité de découvrir les fraudes et, d'autre part, qu'il doit veiller à l'existence de systèmes appropriés de contrôle interne. Cette seconde conception vient sans doute du fait qu'un vérificateur procède toujours à une révision générale des systèmes de contrôle interne. Toutefois, il faut bien comprendre qu'il procède à cette révision non pas pour déceler les erreurs, mais plutôt pour déterminer la nature et l'étendue des sondages de vérification nécessaires à l'élaboration de sa stratégie de vérification ainsi que du moment où il doit les effectuer.

Contenu des lettres de mission

Le fond et la forme des lettres de mission de vérification peuvent varier d'une municipalité à l'autre, mais elles devraient toujours contenir des indications quant aux responsabilités du vérificateur à savoir :

- soumettre un rapport au conseil municipal, aux habitants et aux contribuables de la municipalité indiquant si les états financiers annuels représentent fidèlement la situation de la municipalité et les résultats de ses activités;

- indiquer dans son rapport que les états financiers annuels sont préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus s'appliquant aux municipalités de l'Ontario, tel qu'ils sont énoncés dans le Municipal Financial Reporting Handbook;

- effectuer la vérification conformément aux normes de vérification généralement reconnues;

- nommer les services devant être soumis à une vérification;

- préciser la période comptable devant être soumise à une révision;

- réviser, mettre à l'épreuve et évaluer les systèmes de contrôle interne, en vue de signaler par écrit au conseil les faiblesses graves qu'il y perçoit et de recommander des améliorations (ce sujet est traité plus en détail au chapitre 11);

- aviser la municipalité qu'elle a pour principale responsabilité de prévoir des systèmes comptables, des registres et des systèmes de contrôle interne appropriés;

- souligner que la vérification ne garantit pas la découverte des fraudes, des déclarations erronées ou des irrégularités; toutefois, lorsqu'il découvre une fraude, une déclaration erronée ou une irrégularité, le vérificateur est tenu d'en aviser le conseil par écrit;

- indiquer qu'une vérification s'effectue généralement en deux étapes : la vérification préliminaire consiste à évaluer et à mettre à l'épreuve les systèmes de contrôle interne; la vérification de fin d'exercice ou vérification des états financiers a pour but de permettre la formulation d'une opinion;

- indiquer quels seront les services particuliers fournis en plus de la mission de vérification;

- indiquer les honoraires qu'il réclamera pour ses services de vérification, de comptabilité et autres;

- discuter des résultats annuels des activités avec le conseil ou le comité de vérification et les fonctionnaires désignés;

- exiger que la nomination du vérificateur soit confirmée par un règlement administratif.

La lettre de mission peut aussi inclure :

- une entente stipulant que le personnel municipal doit préparer certains tableaux et documents;

- une entente précisant le rôle que doit jouer le vérificateur interne, le cas échéant;

- une méthode à suivre pour la révision annuelle, précisant les dates de la vérification et de l'achèvement du rapport, et des indications sur les services ne concernant pas la vérification que le vérificateur doit fournir, par exemple la préparation des états financiers annuels et de la déclaration d'information financière.

Avantages des lettres de mission

L'utilisation d'une lettre de mission de vérification comporte divers avantages :

- Elle rappelle au conseil municipal qu'il a comme responsabilité première de veiller à ce que la municipalité soit bien administrée. Certaines municipalités devront se rendre compte qu'elles ont besoin de systèmes modernes et fiables de comptabilité et de présentation de l'information et s'efforcer d'améliorer leurs systèmes de contrôle interne.

- Elle permet au conseil de mieux prendre conscience des responsabilités qui lui incombent, ce qui favorise généralement un professionnalisme plus élevé chez le personnel.

- Elle sert de document officiel décrivant les responsabilités du vérificateur.

- Comme elle souligne que la municipalité est responsable de la gestion de ses affaires, la lettre de mission peut encourager le trésorier municipal à améliorer la présentation de l'information financière.

CHAPITRE 4 LES EXIGENCES RELATIVES AU RAPPORT DU VÉRIFICATEUR

Le présent chapitre traite des techniques les plus modernes que doit utiliser un vérificateur pour remplir les exigences relatives à la présentation de son rapport lorsqu'une municipalité lui confie une mission de vérification. On y décrit aussi les améliorations que l'on pourrait apporter aux rapports des vérificateurs et les moyens de mieux faire comprendre aux utilisateurs les limites inhérentes au processus de présentation de l'information.

Toutes les entités économiques qui sont soumises à des vérifications préféreraient recevoir ce qu'on appelle une opinion sans réserve. Toutefois, un grand nombre d'utilisateurs ne saisissent pas les limites que comporte une opinion sans réserve. En fait, il y a encore beaucoup de travail à faire pour que les utilisateurs soient bien renseignés et que l'on arrive à simplifier les rapports pour les rendre plus utiles à l'utilisateur moyen.

Les types de rapports actuellement en usage

Après avoir procédé à l'examen des états financiers annuels et de la déclaration d'information financière d'une municipalité, le vérificateur doit soumettre respectivement pour ces deux documents un "rapport du vérificateur" et des "commentaires de l'expert-comptable".

Les documents suivants doivent faire l'objet de rapports distincts :

- les états financiers annuels qui présentent la situation financière et les résultats des activités de la municipalité;

- tous les autres états financiers qui doivent être vérifiés en vertu d'autres articles de la loi sur les municipalités (Municipal Act) ou d'autres lois;

- tous les tableaux qui doivent être vérifiés séparément en vertu des autorisations qui s'y rattachent, comme le tableau de renseignements sur les subventions dans la déclaration d'information financière (tableau 13 ou 14). (On trouvera au chapitre 6 les autres exigences particulières relatives au rapport du vérificateur.)

Le rapport du vérificateur

Voici les quatre types d'opinions qu'un vérificateur peut donner dans son rapport : une opinion sans réserve, une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une récusation. Celle que donne le plus fréquemment le vérificateur est l'opinion sans réserve.

Opinion sans réserve

Lorsqu'il donne une telle opinion, le vérificateur déclare que les états financiers annuels de l'entité économique "présentent fidèlement la situation financière et les résultats de ses activités, conformément aux principes comptables généralement reconnus s'appliquant aux municipalités de l'Ontario (ou aux commissions sur les services hydro-électriques de l'Ontario ou autres) et de manière constante par rapport à l'année précédente". Le vérificateur ne nuance nullement son opinion par des expressions telles que "exception faite de" ou "sous réserve de".

Certains utilisateurs risquent de faire l'erreur d'interpréter l'opinion sans réserve du vérificateur comme étant une indication que l'entité soumise à la vérification est financièrement saine ou gérée de manière efficace. En fait, le vérificateur affirme simplement que les états financiers annuels reflètent fidèlement ce qui s'est réellement produit. Il incombe donc à l'utilisateur des états financiers d'analyser l'information correctement, afin d'atteindre ses objectifs particuliers et de satisfaire certaines exigences. C'est pourquoi il doit bien comprendre qu'une opinion sans réserve ne signifie absolument pas que l'entité économique ne devra pas faire face à l'avenir à de graves incertitudes.

Opinion avec réserve

Lorsqu'un vérificateur exprime une opinion avec réserve sur les états et les tableaux financiers, c'est habituellement pour décrire les problèmes découlant des éléments suivants :

- modifications apportées aux conventions comptables;
- non-conformité aux principes comptables généralement reconnus;
- facteurs reliés à la permanence de l'entreprise;
- déclarations insatisfaisantes;
- systèmes de contrôle interne;
- autres renseignements contenus dans les états financiers;
- primauté de la substance sur la forme;
- incertitudes.

(On trouvera des exemples des problèmes de ce genre à l'annexe D du présent chapitre.)

L'opinion avec réserve contient donc un énoncé qualificatif, par exemple : "À notre avis, à l'exception du (problème décrit dans une note afférente aux états financiers), ces états financiers

présentent fidèlement..." ou "À notre avis, sous réserve du (résultat étant décidé), ces états financiers présentent fidèlement..."

Récusation

Le vérificateur fait une récusation lorsque les problèmes susmentionnés ne sont pas raisonnablement vérifiables ou que leurs effets sur les états financiers annuels ne sont pas mesurables.

Opinion défavorable

L'opinion défavorable stipule que "les états financiers annuels ne présentent pas fidèlement..."; elle n'est évidemment pas formulée très fréquemment. Le plus souvent, la direction arrive à s'entendre avec le vérificateur et à résoudre le ou les problèmes particuliers qui donneraient lieu autrement à une opinion défavorable.

Les commentaires de l'expert-comptable

Pour certains tableaux ou lorsqu'il n'est pas tenu de vérifier un état financier ou un tableau particulier, le vérificateur annexe à son rapport un document intitulé "Commentaires de l'expert-comptable", dans lequel il indique les limites de sa vérification.

Dans une déclaration d'information financière, les "commentaires de l'expert-comptable" se présentent habituellement comme suit :

Au ministère des Affaires municipales

Nous avons examiné les états financiers de la municipalité d _____ pour l'année se terminant le 31 décembre 19__,

afin de nous faire une opinion sur les états financiers qui font l'objet de notre rapport de vérificateurs en date du _____ 19___, destiné aux membres du conseil, aux habitants et aux contribuables de la municipalité.

En ce qui concerne les tableaux 1 à 11 contenus dans la déclaration d'information financière de la municipalité d _____ pour l'année se terminant le 31 décembre 19___, nous avons sur votre demande procédé de la manière suivante :

a) Nous avons comparé les montants indiqués sur ces tableaux avec ceux qui figurent dans les livres et registres comptables de (nom de la municipalité) et nous en avons constaté la concordance.

b) Nous avons procédé à la vérification et à la contre-vérification des additions de tous les tableaux.

c) Nous avons vérifié l'information contenue dans les tableaux en procédant à des renvois, le cas échéant.

Les tableaux énumérés ci-dessus n'ont pas été soumis aux procédés de vérification que nous avons utilisés pour l'examen des états financiers; c'est pourquoi nous n'exprimons pas d'opinion sur la fidélité de la présentation de ces documents.

_____

Comptables agréés
N° de permis :

(Ville) (Ontario)
(Date) (dernier jour de vérification sur place)

Les améliorations proposées

La plupart des utilisateurs estiment que le rapport du vérificateur devrait être simplifié par l'utilisation de termes non techniques et d'un plus grand nombre de descriptions. Bien entendu, certaines phrases ou certains paragraphes normalisés pourraient encore être utilisés; toutefois, le vérificateur prendrait soin de choisir seulement ceux qui s'appliqueraient à son client. Il pourrait ainsi lui communiquer les différences existant entre les divers types de services, d'opinions et de techniques de vérification et l'éclairer sur certaines autres questions, afin de lui permettre de mieux comprendre l'information financière présentée et les responsabilités du vérificateur. En d'autres termes, le vérificateur pourrait jouir d'une plus grande flexibilité lors de l'établissement de son rapport sur la présentation de la situation financière réelle de la municipalité. Enfin, il pourrait expliquer à son client les limites inhérentes à son rapport.

D'autre part, cette flexibilité permettrait d'intégrer plus facilement au rapport les modifications éventuelles du rôle du vérificateur. De plus, comme le contexte financier évolue à un rythme sans cesse croissant, il est indispensable que tous les intéressés se perfectionnent dans les domaines de la présentation, de l'analyse et du contrôle de l'information financière.

CHAPITRE 5 LA RELATION ENTRE LE CLIENT ET LE VÉRIFICATEUR

Pour que la mission de vérification s'effectue efficacement et donne des résultats utiles, il est très important que le conseil municipal, les fonctionnaires administratifs et les vérificateurs externes entretiennent des rapports très suivis, que la municipalité évaluée soit petite ou d'une taille importante.

Il est recommandé de réserver un peu de temps au début de la vérification pour bien expliquer à toutes les parties en quoi consiste la mission de vérification et sa raison d'être, car cette mesure aura les avantages suivants :

- elle réduira le temps devant être consacré à la vérification;
- elle éliminera de nombreux malentendus attribuables à de mauvaises communications;
- elle améliorera l'information dont la direction dispose;
- elle permettra l'élaboration de rapports plus à jour.

Une mission de vérification fournit aux fonctionnaires élus et à la direction l'occasion d'entretenir des relations de travail très étroites avec des spécialistes de la gestion des finances publiques, qui sont bien renseignés sur les progrès les plus récents dans le domaine. Il importe de créer une atmosphère de travail qui favorise la confiance mutuelle et une communication suivie, car le conseil municipal, la direction et le vérificateur auront ainsi tendance à se consulter au fur et à mesure des besoins, ce qui éliminera de nombreux problèmes à la fin de l'exercice.

Pour maximiser les avantages que présente la vérification, les fonctionnaires municipaux doivent y jouer un rôle très actif. En général, il faut au moins de trois à cinq ans pour profiter entièrement des avantages qu'il y a à faire affaire avec le même vérificateur pendant plusieurs années, pourvu que celui-ci n'ait pas connu de problèmes inhabituels avec la municipalité pendant cette période. Bien entendu, le conseil municipal et l'administration doivent consacrer plus de temps à l'établissement de communications efficaces avec les vérificateurs la première année qu'ils font affaire avec eux. Par conséquent, si la municipalité change souvent de vérificateurs, elle doit y voir un signal d'alarme.

La planification et la coordination de la mission de vérification

Il faudrait toujours confier à une personne en particulier ou à un comité la responsabilité de planifier et de coordonner les activités de vérification, que ce soit de manière officielle ou officieuse. Cette personne ou ce comité pourrait assurer le maintien de bonnes communications entre toutes les parties intéressées.

Lorsque le vérificateur, le conseil et les fonctionnaires administratifs entretiennent des rapports suivis, il y a beaucoup moins de risques de dépassement des échéances, de double emploi, de vérification trop détaillée ou de problèmes connexes.

Nous présentons à l'annexe E un graphique d'acheminement de fin d'exercice. Il s'agit évidemment d'un guide très général, mais la plupart de ces étapes s'appliquent à toutes les municipalités, quelle qu'en soit la taille.

La mission de vérification devrait être coordonnée de manière à permettre au personnel municipal de collaborer le plus possible au travail de vérification, ce qui réduira les honoraires à verser aux vérificateurs. Par exemple, les fonctionnaires municipaux peuvent documenter, à l'aide de graphiques d'acheminement ou de descriptions, les systèmes financiers se rattachant à la paie, aux achats, à la comptabilité et aux impôts. Ils peuvent aussi préparer certains des tableaux et documents, entre autres les rapprochements et analyses de comptes, dont le vérificateur a besoin pour effectuer son travail. Les municipalités disposent souvent de documents et de tableaux de ce genre pour leurs propres besoins; toutefois, par manque de communication, il arrive que le vérificateur n'en soit pas avisé et qu'il refasse le travail que le personnel de la municipalité a déjà effectué.

Lorsqu'une mission de vérification est bien planifiée et bien coordonnée, la municipalité est mieux en mesure de comprendre l'étendue du travail du vérificateur. De plus, les écarts considérables que l'on peut constater entre les honoraires versés aux vérificateurs par des municipalités de taille sensiblement égale dépendent souvent de l'aide que ceux-ci ont reçue du personnel de ces municipalités.

Comme nous en traitons plus en détail dans d'autres chapitres, nous nous contenterons d'énumérer ici les douze facteurs dont il faut tenir compte au moment de la planification et de la coordination d'une mission de vérification :

- les exigences particulières inhérentes à la vérification;
- l'étendue de la vérification (déterminer si elle s'attachera aux systèmes ou à des transactions);
- les normes de vérification;
- la période étudiée;

- la date de présentation du rapport;
- les tâches particulières devant être effectuées par le personnel interne;
- la forme du rapport du vérificateur;
- les états financiers et les tableaux;
- le rapport sur les systèmes de contrôle comptable interne;
- la lettre de recommandations;
- la diffusion du rapport;
- la divulgation du rapport au public.

C'est aussi pendant cette étape que les fonctionnaires élus peuvent demander au vérificateur de concentrer ses efforts sur des questions particulières, par exemple s'ils soupçonnent une fraude ou estiment qu'un projet donné mérite plus d'attention.

Les autres facteurs dont il peut être utile de tenir compte pendant cette étape sont les suivants :

- l'expérience du personnel collaborant à la vérification;

- la mesure dans laquelle on peut confier le travail de vérification aux mêmes personnes que l'année précédente;

- lorsque la municipalité dispose de vérificateurs internes, le degré de coordination de leur travail avec celui du vérificateur externe et la mesure dans laquelle ce dernier a été satisfait de leur travail;

- les efforts que font les membres du personnel chargés de la vérification pour fournir des services spéciaux à la municipalité;

- les diverses tâches reliées à la vérification qui peuvent être effectuées avant la fin de l'exercice pour accélérer la préparation du rapport.

Le déroulement de la vérification

Pendant la vérification proprement dite, il peut survenir différents problèmes qui amèneront le vérificateur, le conseil municipal et la direction à communiquer plus souvent.

En fait, comme les vérifications ont toujours lieu pendant une période d'activité intense, les rapports risquent de devenir tendus entre les employés y participant. Ces frictions peuvent découler du fait que les vérificateurs se montrent peu compréhensifs, que les membres du personnel sont trop prudents ou qu'il existe des malentendus quant au partage des responsabilités. Or, pour régler plus facilement des problèmes de ce genre, il est très important qu'il existe une bonne communication entre les fonctionnaires municipaux et le vérificateur.

La présentation de l'information

Pendant la vérification

On établira divers principes directeurs pour s'assurer que les problèmes nécessitant l'adoption de mesures correctives sont confiés d'abord à l'échelon hiérarchique le plus bas qui soit autorisé à prendre ces mesures. Toute communication provenant d'un palier hiérarchique supérieur devrait être accompagnée des réactions des fonctionnaires les plus touchés. Ce point revêt une très grande importance, car le vérificateur doit veiller à ce que tous les problèmes soient signalés et fassent l'objet d'une discussion qui permettra de déterminer s'il s'agit effectivement de problèmes. En effet, il doit s'assurer

qu'aucun problème n'est camouflé par des méthodes ou des systèmes de contrôle compensatoires, ou les deux.

Toutes les preuves d'irrégularité, comme les preuves de fraude ou de déclaration trompeuse, devraient être communiquées au conseil municipal et aux autorités appropriées.

Achèvement de la vérification

Une fois la mission de vérification terminée, le vérificateur devrait rencontrer les fonctionnaires municipaux afin de passer en revue les points suivants :

- les ébauches des états financiers, et ce, de manière très approfondie;
- toutes les questions non résolues concernant la vérification (ce qui peut avoir un effet sur les ébauches des états financiers);
- la question des rapports que le conseil municipal doit soumettre au public;
- la lettre de déclaration.

Cette réunion devrait aussi fournir aux intéressés l'occasion de résoudre toutes les questions et tous les malentendus laissés en suspens. Les fonctionnaires municipaux peuvent pour leur part en profiter pour discuter de la qualité qu'ils attribuent au travail du vérificateur et formuler des commentaires à ce sujet. Si l'on en discute à cette étape, un grand nombre de problèmes pourront être résolus sans délai, plutôt que de prendre des proportions démesurées.

En outre, les fonctionnaires municipaux devraient procéder à diverses enquêtes pour déterminer :

- si le vérificateur a effectué son travail avec la pleine collaboration de tous les membres de la direction, c'est-à-dire sans que personne n'ait tenté ouvertement ou secrètement de restreindre l'étendue de sa mission;

- s'il est survenu de graves malentendus avec la direction quant à la divulgation ou au traitement d'éléments particuliers;

- si les transactions inhabituelles importantes ont été traitées de manière appropriée;

- si le vérificateur estime qu'il n'existe pas d'autres questions à examiner;

- si toutes les activités et tous les fonds de la municipalité ont été vérifiés;

- si toutes les transactions des personnes physiques ou morales apparentées ont été examinées, validées et révélées;

- si le vérificateur était au courant de fraudes, de détournements ou autres transactions illégales;

- le cas échéant, si ses rapports avec les autres vérificateurs étaient clairs et dans quelle mesure il avait vérifié le travail effectué par les autres vérificateurs;

- si d'autres exigences quant au rapport du vérificateur, par exemple la déclaration annuelle concernant les cimetières, avaient été formulées par des organismes de réglementation comme le ministère des Affaires municipales ou d'autres ministères.

CHAPITRE 6 L'ÉTENDUE DE LA VÉRIFICATION

L'étendue de la vérification en est la pierre angulaire. En effet, elle représente le fondement sur lequel le vérificateur s'appuie pour se faire une opinion sur les états financiers d'une entité économique. L'étendue de la vérification repose sur deux facteurs :

- les documents à vérifier, c'est-à-dire les états financiers des diverses entités économiques soumises à une vérification;

- l'intensité ou le degré d'approfondissement de la vérification, c'est-à-dire les normes, les sondages et les procédés qui seront utilisés pour effectuer la vérification.

Le vérificateur municipal doit examiner les documents suivants et formuler une opinion à leur sujet :

- le bilan et l'état des résultats de la municipalité et de ses conseils locaux, commissions et entreprises consolidés;

- le bilan et la déclaration de permanence des fonds en fiducie (consolidés);

- les états financiers des conseils locaux, commissions et entreprises non consolidés;

- les états financiers des conseils locaux consolidés qui, en vertu de lois particulières, doivent encore faire l'objet d'un rapport de vérification distinct et de

déclarations particulières, par exemple ceux qui concernent les zones de mise en valeur commerciale, les parcs de stationnement et les bibliothèques.

Le vérificateur recueille suffisamment de données pour pouvoir formuler une opinion après en avoir fait l'examen conformément aux normes comptables généralement reconnues et à l'aide des sondages et autres procédés de vérification considérés comme nécessaires dans les circonstances.

Objectif

Toute vérification a pour but de permettre au vérificateur de formuler une opinion indépendante indiquant si les états financiers annuels présentent fidèlement ou non la situation financière et les résultats des activités de l'entité économique concernée pour l'exercice financier étudié.

Pour que ce but puisse être atteint, l'étendue de la vérification devrait satisfaire les exigences suivantes.

En ce qui concerne les états financiers :

- les éléments d'actif et de passif déclarés existent et sont évalués à leur juste valeur;
- les transactions déclarées ont eu lieu et les montants s'y rattachant sont correctement inscrits et ventilés;
- tous les éléments d'actif et de passif et toutes les transactions ont été inscrites dans les livres comptables;
- les éléments d'actif appartiennent à la municipalité et sont protégés de manière appropriée;
- l'information qu'ils contiennent est présentée de manière conforme aux principes comptables établis.

En ce qui concerne le contrôle interne :

- il existe un système de comptabilité et des systèmes de contrôle interne fiables;
- le système de comptabilité et les systèmes de contrôle interne fonctionnent efficacement et sont appliqués de manière constante;
- les principes directeurs et les méthodes de gestion sont efficaces et conformes aux pratiques établies.

Les responsabilités du vérificateur

Le décèlement des fraudes n'incombe pas au vérificateur en particulier; c'est plutôt la direction qui en assume la responsabilité première. Toutefois, les sondages et procédés auxquels on a normalement recours lors de la conduite d'une vérification devraient permettre de déceler certains cas de fraude ou des situations révélant des intentions de fraude, à moins qu'il n'y ait collusion. Nous traitons des fraudes de manière plus détaillée au chapitre 8.

Les états financiers annuels et les notes qui leur sont afférentes sont également la responsabilité de la direction, quelles que soient les personnes qui les préparent. Il incombe au vérificateur de formuler une opinion indépendante sur ces états et notes afférentes. Les lecteurs et les utilisateurs des états financiers se fient à l'opinion du vérificateur pour juger de la crédibilité de l'information financière qu'ils contiennent. Par exemple, les directeurs de banque consultent les états financiers pour évaluer les risques de crédit et les investisseurs s'en servent pour déterminer la stabilité et le rendement d'une entreprise.

Lorsque, pour une raison quelconque, des limites sont imposées à l'étendue d'une vérification, l'opinion que formule le

vérificateur s'en trouve forcément altérée; de même, lorsque celui-ci néglige d'établir des lignes directrices valables pour l'étendue de la vérification, il fonde inévitablement son opinion sur un examen insuffisant des systèmes et registres comptables de son client.

En fait, le vérificateur devrait dévoiler toutes les limites ou insuffisances relatives à l'étendue de la vérification et indiquer les effets qu'elles peuvent avoir sur son opinion. S'il néglige de révéler ces renseignements même involontairement, il pourrait en résulter des conséquences graves pour lui et même pour des tiers, si l'on découvre plus tard que les états financiers sont trompeurs.

Lignes directrices

Afin d'éviter tout malentendu entre le vérificateur et son client, les conditions de la vérification devraient être énoncées dans une lettre de mission. Nous avons déjà expliqué au chapitre 3 en quoi consiste ce document.

Lorsqu'il effectue sa mission de vérification, le vérificateur doit se conformer à des normes de vérification généralement reconnues (N.V.G.R.) qui s'appliquent à toutes les vérifications, dans le secteur public comme dans le secteur privé. Le libellé et le nombre de ces normes peuvent varier d'un pays à l'autre, mais elles sont reconnues internationalement par les organismes comptables professionnels comme étant le code qu'un vérificateur doit suivre pour bien effectuer une mission de vérification. Au Canada, les N.V.G.R. sont établies par l'Institut canadien des comptables agréés (I.C.C.A.); on les trouvera à l'annexe A du présent document. Les principaux points se résument comme suit :

- formation technique appropriée et compétences suffisantes en vérification;
- exécution du travail avec le soin voulu;
- objectivité et indépendance;
- planification et coordination suffisantes;
- surveillance appropriée des assistants;
- présentation du rapport.

Outre les N.V.G.R., il existe des prescriptions légales et réglementaires sur les pouvoirs et les activités des entités économiques qui ont un effet direct sur l'étendue de la vérification et le rapport du vérificateur. Enfin, les municipalités et leurs conseils locaux, commissions et entreprises doivent respecter les dispositions de diverses lois et de règlements connexes.

Par conséquent, le vérificateur municipal doit connaître les principales dispositions légales, les règlements connexes et les exigences relatives au rapport du vérificateur qui s'appliquent aux municipalités de l'Ontario et planifier l'étendue de la vérification en tenant compte du caractère unique du milieu municipal.

Les facteurs à considérer

Divers facteurs influent sur la planification d'une vérification de comptes municipaux, bien que le facteur clé soit l'obligation de rendre des comptes.

La responsabilité financière

Les municipalités et leurs conseils obtiennent leurs fonds du public sous forme de taxes foncières et commerciales, de droits d'utilisation et de subventions provinciales et fédérales. Les membres du conseil municipal et des commissions locales exercent

un contrôle sur l'utilisation de ces fonds en établissant des politiques et des budgets relatifs au niveau de service qu'ils fourniront.

Ils rendent compte de leurs activités aux habitants et aux contribuables de leurs municipalités respectives et, dans une large mesure, aux ministères provinciaux et fédéraux, par la présentation d'un budget approuvé et d'états financiers annuels vérifiés.

La responsabilité opérationnelle

Les chefs de service, les cadres hiérarchiques et les superviseurs doivent veiller à ce que les services soient fournis dans le cadre des limites autorisées par le budget et des politiques approuvées par le conseil municipal. Ils doivent rendre des comptes au conseil municipal et aux conseils locaux sous forme de rapports internes concernant les budgets, la gestion et les projets. Le trésorier municipal a, entre autres, la responsabilité particulière de préparer en vue de la vérification des états financiers annuels conformes aux exigences du ministère des Affaires municipales.

Restrictions légales

Les municipalités et leurs conseils locaux, commissions et entreprises doivent fonctionner dans les limites imposées par la législation provinciale. Par exemple, des règlements de finance peuvent obliger une municipalité à obtenir l'approbation des électeurs; d'autre part, l'émission de débentures et les engagements dépassant le mandat du conseil municipal nécessitent l'approbation de la Commission des affaires municipales de l'Ontario. Enfin, les conseils municipaux peuvent adopter des règlements administratifs établissant des procédures internes pour l'approbation et l'autorisation des transactions financières.

La préparation

Pour déterminer l'étendue de la vérification, le vérificateur doit très bien connaître l'organisation et les procédures propres à la municipalité, ce qui comprend entre autres :

- les voies hiérarchiques et les responsabilités s'y rattachant;
- les procédures et les systèmes de contrôle budgétaires;
- les systèmes comptables et les systèmes de contrôle interne s'y rattachant;
- les approbations de dépenses;
- les rapports sur la gestion interne et le budget;
- les indicateurs de rendement;
- les fondés de signature;
- les lois régissant les activités financières de la municipalité ainsi que de ses conseils locaux, commissions et entreprises.

Bien que le rapport du vérificateur ne concerne pas précisément ces domaines, le vérificateur doit connaître les procédures, les pratiques et les systèmes de contrôle qu'emploie la municipalité, pour être en mesure de choisir une stratégie de vérification. Une grande part de l'information obtenue est aussi reliée à la lettre de recommandations, dont nous traitons au chapitre 11.

L'organisation

Le vérificateur devrait planifier la vérification en tenant compte des lignes directrices et des facteurs connexes, afin que les tâches générales suivantes soient bien effectuées :

- Examiner de manière suffisamment approfondie toutes les activités de la municipalité ayant un rapport avec les états financiers soumis à la vérification. Cet examen portera sur tous les conseils locaux et autres organismes devant figurer dans les états financiers consolidés ainsi que sur ceux pour lesquels des rapports et des états financiers distincts doivent être établis.

- Déterminer si les registres comptables et autres documents de base contiennent suffisamment de données pour que les états financiers nécessaires puissent être produits et étayés.

- Vérifier la validité et la fiabilité de l'information utilisée pour préparer les états financiers.

- Déterminer si les états financiers révèlent convenablement l'information exigée et sont préparés "...conformément aux principes comptables prescrits pour les municipalités de l'Ontario et de manière constante par rapport à l'année précédente".

Les méthodes

Les méthodes employées pour mettre le plan de vérification en oeuvre représentent les procédures de vérification. Elles décrivent les étapes qu'il convient de suivre pour que les objectifs de la vérification soient atteints, notamment les évaluations, les contrôles et les sondages des systèmes et des activités du client. L'importance accordée aux diverses procédures peut varier selon les circonstances et le jugement du vérificateur.

Toutefois, si les méthodes utilisées par les divers vérificateurs peuvent varier, elles suivent toutes le modèle général suivant :

- Décrire le système de contrôle interne (graphiques d'acheminement, énoncés) et vérifier s'il comporte des faiblesses.

- Procéder à un contrôle par sondage des transactions pour évaluer l'efficacité et la fiabilité du système comptable ainsi que des procédures et systèmes de contrôle interne. Cette évaluation permettra de déterminer si ces systèmes sont appropriés et s'il existe des domaines auxquels il faudrait accorder une attention particulière.

- Déterminer, d'après les résultats de l'évaluation, le type, le nombre et l'étendue des sondages et des procédures supplémentaires de vérification qui sont nécessaires. La mesure dans laquelle l'évaluateur a confiance en l'efficacité des systèmes de contrôle interne influence directement la quantité et l'étendue des sondages effectués.

- Éprouver la validité des transactions et des soldes en examinant les registres comptables et les documents de base et en les faisant confirmer par des tiers. Le vérificateur ne vérifie pas toutes les transactions, mais il en vérifie le nombre qui lui semble suffisant pour pouvoir déterminer au moyen de techniques statistiques reconnues si le total des erreurs possibles ne dépasse pas les limites préétablies de l'importance relative. Nous traitons plus en détail de ce principe et des techniques d'échantillonnage au chapitre 7.

- Vérifier la propriété et l'évaluation des éléments d'actif et confirmer que ceux-ci sont suffisamment protégés et assurés.

- Vérifier l'existence et l'évaluation des éléments de passif.

- Analyser le rendement global pour en déceler les tendances et en vérifier la vraisemblance. Toute variation inhabituelle demandera un examen et des sondages plus approfondis.

- Vérifier les soldes des comptes clients en fin d'exercice, plus particulièrement les comptes créditeurs d'impôt, en en demandant la confirmation aux divers débiteurs.

- Vérifier les autres soldes de fin d'exercice en effectuant les sondages qui s'imposent compte tenu de la nature de l'élément d'information et de son importance relative. Cette tâche exigera notamment le dénombrement physique des stocks, de l'actif immobilisé, des valeurs mobilières et de l'argent comptant.

- Déterminer l'étendue de la vérification exigée dans le cas des conseils locaux, des commissions et des entreprises de la municipalité. Les facteurs à considérer sont les exigences législatives particulières qui s'appliquent à la vérification d'un organisme donné et l'importance relative des activités par rapport aux états financiers consolidés.

- S'assurer que les transactions financières éprouvées se situent dans les limites des compétences légales de la

municipalité et que toutes les approbations nécessaires, dont celle de la Commission des affaires municipales de l'Ontario, ont été obtenues.

- S'assurer de la conformité aux principes directeurs et procédures internes, plus particulièrement en ce qui concerne les approbations de dépenses et de signatures et les autorisations reliées aux éléments d'information éprouvés.

- S'assurer que la municipalité respecte les principes comptables prescrits pour les municipalités de l'Ontario. Les états financiers annuels et les notes qui y sont afférentes devraient suivre les exigences du ministère des Affaires municipales en ce qui concerne la présentation du document et la publication de l'information.

Lorsque le vérificateur a terminé l'examen et qu'il est satisfait des résultats, il doit préparer un rapport attestant que la situation financière et les résultats des activités de la municipalité sont fidèlement présentés. Nous traitons des divers types d'opinions, c'est-à-dire des opinions sans réserve, avec réserve ou défavorables et des récusations, au chapitre 4.

Le vérificateur doit aussi préparer une lettre de recommandations commentant les faiblesses des méthodes comptables et des systèmes de contrôle interne, le défaut d'obtenir les approbations exigées et diverses autres questions qui ont retenu son attention lors de l'exécution de sa mission. La lettre de recommandations, qui fait l'objet du chapitre 11, devrait aussi contenir des suggestions quant à l'amélioration des domaines jugés insatisfaisants.

CHAPITRE 7 LE PRINCIPE DE L'IMPORTANCE RELATIVE EN VÉRIFICATION

Les dictionnaires décrivent l'importance relative comme étant un facteur qui a une importance réelle ou de sérieuses conséquences essentielles et pertinentes. On trouve l'énoncé suivant dans l'introduction du Manuel de l'I.C.C.A. (p. 10) :

> "(...)le comité est d'avis que cette notion est liée surtout à la décision éventuelle du lecteur des états financiers. Si le poste est susceptible d'influencer cette décision, on devrait considérer qu'il revêt une grande importance relative."

D'autres ouvrages de comptabilité et de vérification donnent des définitions semblables exprimées à peu près dans les mêmes termes.

Rien dans ces définitions ne porte à croire que l'importance relative concerne exclusivement des montants particuliers. Bien que la valeur monétaire constitue un facteur essentiel, le facteur déterminant de l'importance relative est plutôt l'élément d'information lui-même et sa nature. Or, dans de nombreux cas, il s'agit d'un élément jugé en fonction de sa valeur monétaire et des circonstances.

Le principe de l'importance relative ne s'applique pas de la même manière à la comptabilité et à la vérification.

L'importance relative en comptabilité

Lorsqu'un comptable prépare des états financiers, il doit présenter l'information financière de manière détaillée, conformément à des conventions et des principes comptables prescrits et de manière constante d'une année à l'autre. Il

existe aussi des exigences relatives à la publication de toute autre information relative aux chiffres figurant dans les états financiers et aux activités de l'entité économique. Les mesures de l'importance relative s'appliquent à chaque élément d'information, tandis que leur effet global concerne les états financiers.

Une telle application de l'importance relative a pour but de permettre aux utilisateurs des états financiers de prendre des décisions en supposant que toute l'information utile a été convenablement publiée et qu'elle est raisonnablement complète et libre de toute erreur significative.

L'importance relative en vérification

Le vérificateur a pour objectifs d'établir un rapport sur les états financiers tels qu'ils lui sont soumis et d'assurer aux lecteurs que l'information qu'ils contiennent donne une image fidèle et fiable de la situation financière et des activités de l'entité économique. Le principe de l'importance relative est relié aux états financiers dans leur ensemble et non pas nécessairement aux éléments d'information séparément.

Le coût constitue un élément important de la fonction de vérification. Par exemple, plus la vérification est détaillée, plus les honoraires que doit verser le client sont élevés. C'est pourquoi le vérificateur doit s'efforcer de donner au client un degré raisonnable de certitude, et ce, à un coût raisonnable. Les techniques de révision devraient être choisies en fonction de l'évaluation que fait le vérificateur des systèmes de fonctionnement et de contrôle et être conçues de manière à réduire au minimum le risque que des erreurs significatives ne passent inaperçues. Toutefois, le fait qu'un

élément d'information soit négligeable n'excuse pas les erreurs qui auraient dû être découvertes pendant le cours normal d'une vérification.

L'importance relative au sein d'une administration municipale

La comptabilité municipale

Les trésoriers municipaux ont la responsabilité de préparer les états financiers conformément aux conventions et principes comptables prescrits. L'importance relative dépend des exigences de classement et de publication appliquées de manière constante.

Par exemple, les états consolidés indiquent l'excédent ou le déficit cumulé de la municipalité et de ses conseils locaux. Les notes afférentes aux états financiers, qu'exigent le Municipal Financial Reporting Handbook, contiennent une analyse de ce total par catégories générales, dont chacune représente le niveau minimal de renseignements à fournir. Toutefois, si une part importante du total est attribuable aux activités d'un conseil local ou aux services dispensés à un groupe donné de contribuables, le principe de l'importance relative peut justifier la présentation de renseignements plus détaillés aux lecteurs.

Les conventions relatives au rapport du vérificateur et à la publication de l'information qui sont exposées dans le Municipal Financial Reporting Handbook représentent des exigences minimales. Il incombe au trésorier de déterminer s'il est nécessaire ou souhaitable de publier des données plus détaillées en raison de l'importance relative établie ou à cause de circonstances inhabituelles et des conséquences possibles pour les utilisateurs des états financiers.

La vérification des comptes municipaux

Pour établir les lignes de conduite s'appliquant à l'importance relative, le vérificateur doit connaître les exigences relatives à la présentation des rapports et à la publication de l'information que doivent satisfaire les municipalités. Il est aussi indispensable qu'il soit au courant des principales lois et des principaux règlements qui régissent les pouvoirs dont les municipalités et leurs conseils locaux sont investis.

De plus, comme c'est le cas pour les vérifications effectuées dans le secteur privé, le rapport du vérificateur doit donner aux lecteurs la certitude que les états financiers vérifiés présentent fidèlement la situation financière et les résultats des activités de la municipalité. Les lecteurs supposent alors que les états financiers sont aussi libres de toute erreur significative.

Lignes directrices

Il n'existe pas de lignes directrices établies en ce qui concerne l'importance relative; le vérificateur la détermine selon son jugement et d'après ses connaissances et ses compétences professionnelles. Toutefois, il devrait aussi planifier son travail en tenant compte de la nature des entités économiques municipales, du but des états financiers et des problèmes particuliers que pose la détermination de l'importance relative dans le cas d'une vérification municipale.

Les états financiers annuels d'une municipalité représentent le rapport que soumet le conseil municipal aux habitants et aux contribuables. Ils rendent compte de la façon dont les fonctionnaires municipaux élus et désignés administrent et gèrent les deniers publics. Ces états financiers servent aussi à d'autres parties intéressées, dont des ministères provinciaux

(plus particulièrement le ministère des Affaires municipales), la Commission des affaires municipales de l'Ontario, les institutions financières, les détenteurs d'obligations et les créanciers.

Dans les vérifications municipales, on considère l'importance relative comme capitale, car ce sont des deniers publics qui sont en jeu. Les erreurs significatives, les omissions et les anomalies peuvent avoir un effet considérable sur le financement nécessaire à la prestation des services municipaux et autres commodités. Elles influencent directement les taxes foncières, les cotes de solvabilité, l'admissibilité aux subventions et le potentiel de croissance par l'aménagement des terres à des fins résidentielles, commerciales et industrielles.

Le seuil de tolérance

Certains ouvrages suggèrent que le seuil de tolérance acceptable dans le cas des organisations sans but lucratif représente un demi de un pour cent du revenu brut normal. Toutefois, le vérificateur doit user de jugement et fonder sa décision sur l'évaluation de la gestion et des activités de l'entité économique étudiée. Le vérificateur municipal détermine habituellement le seuil de tolérance en fonction de l'un des facteurs suivants : les recettes fiscales, la population, le nombre de ménages ou les taux du millième.

Sondages visant à déterminer le seuil de tolérance

Pour déterminer le seuil de tolérance lors de chaque mission, le vérificateur doit se servir de son jugement professionnel et fonder sa décision sur sa connaissance des activités de l'entité économique. Par ailleurs, pour faire prendre conscience à son client de ce qui doit être fait, il devrait discuter avec lui du

seuil de tolérance et de l'étendue probable des sondages requis. Toutefois, pour la réalisation des sondages, le vérificateur doit choisir des groupes ou des catégories de transactions sans informer son client de la méthode de sélection qu'il a retenue. Le vérificateur conserve ainsi son indépendance et son objectivité et empêche le client de découvrir quelles transactions seront examinées.

Il existe deux techniques principales pour déterminer la taille de l'échantillon qui pourra être considéré comme représentatif de l'ensemble des activités : l'échantillonnage statistique et l'échantillonnage discrétionnaire. Pour l'échantillonnage statistique, on effectue des calculs mathématiques et on a recours à des tables statistiques pour établir la taille de l'échantillon. Dans le cas de l'échantillonnage discrétionnaire, le vérificateur détermine la taille de l'échantillon en se servant de son propre jugement et des connaissances qu'il possède quant à ce qui constitue un échantillon représentatif.

Ces deux techniques font appel à des méthodes semblables pour la planification, la sélection et l'évaluation des échantillons et elles permettent toutes les deux au vérificateur de donner la certitude que le total des erreurs non corrigées et non découvertes ne dépasse pas le seuil de tolérance choisi. L'échantillonnage statistique ne s'utilise habituellement que dans le cas de vérifications très importantes, bien qu'il arrive parfois que l'on se serve d'une combinaison des deux techniques.

Le vérificateur contrôle les échantillons et analyse les erreurs pour comparer le nombre des erreurs découvertes avec le seuil de tolérance. Si ce nombre est supérieur au seuil de tolérance, le vérificateur peut être forcé d'élargir son échantillon et de procéder à d'autres sondages pour se sentir suffisamment certain

des résultats. Le vérificateur devrait aussi analyser le type et la fréquence des erreurs, afin d'en connaître les causes et de pouvoir ainsi déterminer quelles améliorations il convient d'apporter aux systèmes de fonctionnement et de contrôle interne.

En plus de procéder à des échantillonnages statistique et discrétionnaire, le vérificateur a souvent recours à des sondages de corroboration pour des éléments comme le revenu, par exemple : l'évaluation x le taux du millième = les recettes fiscales; les immatriculations de chiens x le taux = les recettes provenant des immatriculations de chiens; les investissements x le taux d'intérêt = le revenu de placement.

Le vérificateur ne recherche pas seulement les erreurs relatives aux montants; il s'assure aussi de la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux principes directeurs et méthodes de gestion. Bien que nous ayons traité de la conformité au chapitre 2, nous croyons utile de mentionner ici que la non-conformité et les initiatives prises sans égard aux limites des compétences légales de la municipalité peuvent avoir sur les états financiers un effet aussi considérable que les transactions monétaires. Par exemple, le défaut d'obtenir l'autorisation nécessaire auprès de la Commission des affaires municipales de l'Ontario avant d'entreprendre et de financer à long terme un projet d'investissement peut avoir des répercussions très graves sur la stabilité financière de la municipalité.

Généralités

Les pratiques actuelles de présentation de l'information n'exigent pas la publication des normes ayant servi à la détermination de l'importance relative pour la préparation ou la vérification des états financiers. Par conséquent, les

utilisateurs des états financiers sont en droit de supposer que le vérificateur a établi le seuil de tolérance approprié et qu'une opinion sans réserve signifie que les états financiers sont libres de toute erreur significative.

CHAPITRE 8 LA FRAUDE

La fraude est au nombre des problèmes auxquels les vérificateurs ont à faire face continuellement. Le présent chapitre ne traitera que des responsabilités du vérificateur.

La détection d'un détournement de fonds publics au sein d'une municipalité peut captiver le public, quel que soit le montant en jeu. Les contribuables et les politiciens, en raison de l'intérêt particulier qu'éveille ce type de fraude, ont tendance à percevoir la responsabilité qui incombe aux vérificateurs en ce qui concerne la détection des fraudes comme plus importante que ne l'indiquent les documents portant sur la profession. Les procédés de vérification conformes aux normes ne permettent toutefois pas toujours de dépister les actes frauduleux ou d'en déterminer la valeur monétaire exacte.

Le présent chapitre porte sur la fraude, mais il est important d'établir dès le départ la différence entre les termes fraude et erreur. Dans son manuel, l'Institut canadien des comptables agréés fait la distinction suivante.

On entend par "fraudes" des actes commis avec l'intention de tromper, comportant soit des détournements, soit la présentation erronée de renseignements financiers dans le but de dissimuler les détournements ou pour d'autres fins, par des moyens comme :

- la manipulation, la falsification ou la modification des registres ou documents;
- la suppression de renseignements, d'opérations ou de documents;
- la comptabilisation d'opérations fictives;
- l'application fautive des principes comptables.

On entend par "erreurs" des fautes ayant un effet sur les états financiers, comme :

- les erreurs de calcul ou autres erreurs commises par le personnel de bureau;
- l'application fautive des principes comptables;
- les oublis et les interprétations erronées.

La responsabilité du vérificateur à l'égard de la détection des fraudes

La prévention et la détection des fraudes et des erreurs sont essentiellement du ressort de la direction. Le vérificateur n'a aucune responsabilité distincte ou supplémentaire de détecter les fraudes et les erreurs.

Comme les vérifications se font en général par sondages et ne supposent par conséquent pas la révision de tous les éléments, la détection des fraudes n'est pas assurée. Il existe donc un risque inévitable qu'une fraude ou une erreur ne soit pas détectée. Les vérifications ont toutefois un effet de dissuasion important sur les personnes qui envisagent de commettre des actes frauduleux. La perspective d'un examen minutieux par un tiers impartial influence en effet le comportement du personnel de direction et des autres employés.

Les vérificateurs doivent s'assurer que les états financiers annuels donnent une image fidèle de la situation financière de la municipalité; mais ils sont également responsables de la détection des fraudes qui pourraient entraîner des inexactitudes importantes dans les états financiers, s'il est possible de détecter ces fraudes en appliquant les normes de vérification généralement reconnues.

Si le vérificateur remplit sa mission avec soin et évalue les états financiers en fonction de leur conformité aux principes comptables généralement reconnus, il s'est acquitté de sa responsibilité professionnelle en ce qui concerne la détection des fraudes. Toutefois, s'il soupçonne l'existence de fraudes, les normes de vérification généralement reconnues stipulent qu'il lui faut mettre en oeuvre des procédés supplémentaires qui lui permettront de confirmer ou de dissiper ses doutes.

Comme les utilisateurs des états financiers sont en droit de considérer que les fraudes ne rendent pas douteux les renseignements financiers vérifiés et que la direction assure les contrôles permettant de protéger les biens, il conviendrait de formuler explicitement la responsabilité du vérificateur en ce qui concerne la détection des fraudes.

Le code de déontologie dit clairement que le vérificateur doit accroître l'étendue de sa vérification s'il lui semble qu'une fraude importante a été commise. Il procède alors de la façon suivante : il discute d'abord de la question avec des représentants de la direction se trouvant hiérarchiquement au moins un échelon plus haut que les responsables. S'il semble justifié, après cette discussion, de considérer qu'une fraude importante a bien été commise, le vérificateur s'assure que le conseil municipal ou le comité de vérification est au courant de la situation, puis s'efforce d'obtenir une information probante suffisante pour confirmer ou infirmer l'existence de la fraude. Si le vérificateur n'arrive pas à se prononcer sur l'importance relative de la fraude soupçonnée, mais non confirmée, à l'égard des états financiers, son rapport doit comporter une réserve ou faire état d'un déni de responsabilité. Chacun de ces deux rapports peut signaler la possibilité de l'existence d'une fraude non confirmée.

Si le vérificateur fait état des actes illégaux dans ses rapports, c'est qu'il est tenu de formuler une opinion sur les états financiers et non de renseigner les représentants de la loi. Par ailleurs, le vérificateur qui découvre des actes manifestement illégaux, mais qui n'influencent pas les états financiers, se doit d'en aviser le conseil municipal. S'il considère que le conseil n'a pas pris les mesures nécessaires et trouve que la situation est assez grave pour se sentir en droit de ne pas poursuivre sa mission, il devrait consulter un conseiller juridique avant de faire quoi que ce soit d'autre.

Une vérification soigneusement menée ne constitue pas une garantie contre les fraudes commises par la direction et non détectées. Les documents portant sur la profession indiquent clairement que l'on ne peut s'attendre que les procédés de vérification, correctement utilisés, permettent de détecter toutes les fraudes commises par la direction. Cet avertissement découle du fait que les vérifications sont, par nécessité, exécutées par le biais de sondages. Il faut procéder à des échantillonnages de transactions si le coût de la vérification doit être proportionnel aux avantages que l'on s'attend à en retirer. Cet avertissement souligne également que la falsification, la collusion et les transactions non comptabilisées peuvent être des instruments de fraude remarquablement efficaces parce qu'elles sont extrêmement difficiles à détecter, surtout quand rien ne laisse supposer qu'elles sont utilisées.

La prévention de la fraude

La mise au point de systèmes de contrôle interne convenant à l'entreprise est une méthode de prévention et de détection de la fraude beaucoup plus efficace et beaucoup moins coûteuse que l'augmentation de l'étendue de la vérification.

La prévention de la fraude est fondée sur quatre fonctions connexes.

- Un système solide et complet de contrôle interne

  Un système de contrôle interne complet suppose que les transactions sont enregistrées avec des documents à l'appui et qu'elles sont convenablement revues et autorisées. Le système de contrôle interne permet également l'établissement de la concordance entre les grands livres auxiliaires (comme ceux des comptes clients ou des stocks) et les comptes collectifs et, dans la mesure du possible, répartit les tâches entre des employés distincts. Le système de contrôle interne mis en oeuvre devrait garantir qu'une personne vérifie le travail d'une autre. Il sera question plus en détail du contrôle interne dans un document à venir.

- Une équipe de vérification vigilante, compétente et indépendante

- Un conseil municipal ou un comité de vérification solide, intéressé et à l'esprit investigateur

- Un service de vérification interne

  Un service de vérification interne qui fait des vérifications complètes dans certains domaines d'activité importants de la municipalité a de bonnes chances de dépister les détournements et les fraudes commises par la direction dans ces secteurs. Il doit rendre compte de ses activités au conseil municipal, au comité de vérification ou à un cadre supérieur dont les fonctions ne touchent pas la comptabilité. Le service de vérification interne peut également avoir un effet de

dissuasion sur les personnes qui seraient tentées de voler des fonds ou de trafiquer les états financiers.

Aux termes de la loi sur les municipalités (Municipal Act), une municipalité doit souscrire une assurance détournement et vol l'indemnisant contre les pertes détectées qui résultent des malversations des employés. L'assurance cautionnement présente également l'avantage d'une enquête préalable sur les employés, qui est exécutée par la compagnie d'assurances.

CHAPITRE 9 LES COMITÉS DE VÉRIFICATION (OU LEURS ÉQUIVALENTS)

Dans le secteur privé, une entreprise qui offre des valeurs mobilières (obligations, actions, débentures) sur les marchés publics doit compter un comité de vérification au nombre des sous-comités de son conseil d'administration. Ce comité a pour principal rôle la révision des opérations de l'entreprise et étudie tout particulièrement les états financiers annuels vérifiés qui sont préparés par la direction. Les activités du comité offrent aux actionnaires et autres intéressés une garantie supplémentaire que les opérations de l'entreprise sont correctement gérées et que l'on en donne un image fidèle. La mise en place d'un comité de vérification dans de telles entreprises est devenue obligatoire en Ontario en 1970, par suite de l'effondrement de l'Atlantic Acceptance Corporation en 1965.

Le secteur municipal

Les conseils municipaux devraient chaque année s'acquitter de certaines tâches et fonctions relatives à la vérification. La formation d'un comité de vérification peut convenir aux conseils des municipalités les plus grandes alors que, dans une municipalité relativement petite, le conseil lui-même peut vouloir se charger des tâches annuelles de ce comité ou les confier à un comité existant, comme le comité des finances. Le conseil municipal n'est pas tenu de former un nouveau comité. Les remarques qui suivent portent donc sur les fonctions de ce comité, et l'appellation "comité de vérification" peut désigner d'autres comités du conseil ou le conseil lui-même.

Aucune loi n'exige actuellement que les municipalités de l'Ontario se dotent d'un comité de vérification. Toutefois, les objectifs visés par ce type de comité sont assez importants pour en justifier la création.

Le comité de vérification joue le rôle d'un conseil consultatif qui remplit d'importantes fonctions de révision au nom du conseil municipal. Dans une étude qu'il a effectuée en 1981, l'Institut canadien des comptables agréés affirme que, compte tenu de l'importance des fonds publics dont le conseil municipal a la responsabilité, les comités de vérification, ou leurs équivalents, consolident les méthodes que le conseil emploie pour approuver les états financiers. L'étude suggère également que toutes les municipalités devraient être tenues de se doter d'un comité de vérification ou de s'assurer que le vérificateur externe rencontre le conseil municipal au moins une fois par année avant d'approuver les états financiers.

La raison d'être du comité de vérification

Le comité de vérification doit poursuivre les objectifs suivants :

- aider le conseil municipal à s'acquitter de ses responsabilités fondamentales en ce qui concerne la protection des biens de la municipalité et la gestion aussi efficace que possible des opérations;
- assurer une meilleure communication entre le vérificateur et le conseil municipal et promouvoir une compréhension accrue du processus de vérification;
- souligner le caractère indépendant de la situation du vérificateur externe;
- accroître la crédibilité et l'objectivité du rapport financier de la municipalité;

- renforcer le rôle que jouent les membres du conseil municipal et du comité de vérification.

La composition du comité de vérification

Il est recommandé que le comité de vérification, dont la composition peut varier, comporte au moins trois membres. D'ordinaire, seuls les membres élus du conseil municipal peuvent siéger au comité, bien qu'un fonctionnaire désigné, toujours le même, puisse assister aux réunions à la demande du comité et ainsi assurer une certaine permanence et fournir des renseignements au besoin.

Il est également recommandé de nommer un citoyen qui ne travaille pas pour la municipalité. On s'attend en effet que cette personne puisse aborder la question d'une façon nouvelle et avec une compétence particulière.

Responsabilités et fonctions

L'étendue des responsabilités et les fonctions confiées au comité de vérification dépendent des besoins de chaque conseil municipal. Le comité devrait être établi par un règlement administratif en définissant le mandat. En temps normal, ce comité doit avoir toute latitude pour étudier en détail n'importe quelle activité de la municipalité et communiquer avec le vérificateur et la direction. Il doit préparer les procès-verbaux de ses réunions et présenter des rapports écrits au conseil municipal ou au conseil à titre de comité plénier. Les réunions co§ncident d'ordinaire avec les étapes de la vérification. Ainsi, la première a lieu avant le début de la mission et permet une révision du programme de vérification et du coût estimatif de son exécution. La deuxième se tient après la vérification préliminaire et consiste en une discussion des

conclusions du vérificateur sur le contrôle interne. Enfin, la troisième suit la vérification proprement dite et permet la révision du rapport financier annuel, de la lettre de recommandations et du coût final de la vérification. Il ne faut pas choisir un nombre fixe de réunions, car le comité doit pouvoir se réunir chaque fois que les circonstances l'exigent.

On peut classer les fonctions du comité de vérification municipal selon les catégories suivantes :

Rapport financier annuel vérifié

- Effectuer une révision approfondie des états financiés annuels vérifiés, en collaboration avec la direction et le vérificateur externe; si ces états semblent donner une image fidèle de la situation financière et des résultats des activités de la municipalité, recommander au conseil municipal de les approuver.
- Étudier toute modification apportée aux principes et méthodes comptables appliqués par la municipalité.

Travail du vérificateur

- Discuter avec le vérificateur de l'évaluation annuelle des systèmes de contrôle interne et des améliorations recommandées; obtenir une lettre de recommandations à l'intention du conseil municipal; obtenir la réaction de la direction à la lettre de recommandations; s'occuper de toute recommandation des années précédentes qui n'aurait pas été suivie.
- Discuter de l'étendue, du choix du moment et de l'achèvement de la vérification, y compris du seuil de tolérance utilisé.
- Vérifier les coûts estimatif et final de la vérification.
- Recommander au conseil de nommer un nouveau vérificateur municipal si la direction et le comité doutent tous deux

de la compétence du titulaire du poste. Cette recommandation serait formulée à la suite d'une enquête portant sur la compétence et la réputation du vérificateur.

- Étudier les problèmes qu'a rencontrés le vérificateur, les restrictions auxquelles il a dû se plier et la collaboration qu'il a reçue.
- Promouvoir la collaboration entre la direction et le vérificateur.
- Réviser la lettre de déclaration.

Surveillance administrative générale

- Faire une enquête exhaustive sur toutes les activités ou transactions qui semblent illégales, douteuses ou immorales et sur les méthodes de contrôle qu'utilise la municipalité pour s'assurer qu'elle est protégée contre de telles activités.
- Déterminer si la taille des effectifs et les compétences des employés conviennent aux responsabilités relatives à la comptabilité et aux finances.
- Étudier l'ensemble des dépenses du gérant général et des membres du conseil municipal pour déterminer si elles sont raisonnables (le gérant général peut se charger de cette étude en ce qui concerne les dépenses des autres fonctionnaires).

Travail du vérificateur interne

- Examiner la relation entre le vérificateur interne et les personnes à qui il présente ses rapports au sein de l'organisation municipale. Prendre les mesures nécessaires pour que le vérificateur interne puisse rencontrer le comité de vérification en l'absence de la direction au moins une fois par année. Le vérificateur interne doit également avoir toute latitude pour

communiquer avec le comité ou son président; il doit rendre promptement compte au comité de tout problème réel ou éventuel.

- Réviser les objectifs et les plans, y compris la nature et l'étendue de la mission et le degré d'intégration de celle-ci au travail du vérificateur externe.
- Assurer le suivi des principales recommandations d'améliorations que le vérificateur interne présente à la direction et de la réponse que celle-ci lui fait à leur sujet.

Par sa contribution à la stabilité financière des entreprises, le comité de vérification mérite l'appréciation croissante du public. Cette tendance, alliée à la conception actuelle de la vérification, encourage son acceptation accrue dans le secteur municipal.

CHAPITRE 10 LES LETTRES DE DÉCLARATION

C'est la municipalité, et non pas le vérificateur, qui présente les états financiers. Il importe donc que les membres du conseil sachent que la municipalité est entièrement responsable de leur exactitude. Lorsqu'elle présente ses états financiers et met les registres et l'information probante sur lesquels ils se fondent à la disposition du vérificateur, la municipalité déclare implicitement qu'ils sont fiables. Selon les normes de vérification généralement reconnues, le vérificateur doit bien faire comprendre au client, la municipalité en l'occurrence, la responsabilité qu'il assume. Un haut fonctionnaire de la municipalité, habituellement le gérant général ou le trésorier, signe alors une déclaration écrite ou des certificats, qu'il présente au vérificateur si ce dernier en fait la demande expresse. Une lettre de déclaration constitue une source d'information probante, mais le vérificateur ne saurait s'en tenir à ce seul document pour se faire une opinion.

La raison d'être de la lettre de déclaration

La lettre de déclaration fournit la preuve écrite que le vérificateur a procédé à certaines enquêtes sur la gestion. Elle étaye généralement les réponses formulées verbalement au vérificateur et réduit ainsi les risques d'erreurs ou de malentendus. Voici des exemples des points dont peut traiter une lettre de déclaration :

- les exigences légales applicables ont été respectées (voir le point 7 de l'annexe F);
- les stocks ont été correctement dénombrés et comptabilisés (voir le point 4 de l'annexe F);

- les actifs à court terme ont réellement la valeur qui leur est attribuée et toutes les dettes sont déclarées (voir le point 5 de l'annexe F).

Les déclarations écrites

Le modèle de lettre de déclaration présenté à l'annexe F contient les déclarations écrites qui doivent habituellement être fournies au vérificateur. La lettre doit être modifiée selon les circonstances particulières à chaque mission ainsi que la nature et la présentation des états financiers examinés. Par exemple, si le vérificateur se penche sur les états financiers consolidés, les déclarations écrites de la municipalité doivent préciser que les renseignements fournis portent sur les états financiers consolidés. Si le vérificateur doit également examiner les états financiers annuels des entités non consolidées, il faut en faire mention dans la lettre.

Le vérificateur doit obtenir des déclarations écrites relatives aux connaissances ou aux intentions de la direction lorsqu'il estime en avoir besoin comme complément à d'autres procédés de vérification. Par exemple, une fois qu'il a effectué des sondages pour découvrir l'existence de charges non comptabilisées et que ses recherches se sont révélées infructueuses, le vérificateur doit obtenir une déclaration écrite précisant qu'il n'existe, à la connaissance de la direction, aucune charge non inscrite. Les déclarations indiqueront au vérificateur toutes les charges non inscrites par inadvertance dont la direction a connaissance. Une telle déclaration écrite ne dégage cependant pas le vérificateur de la responsabilité de planifier sa mission de manière à procéder à des recherches visant à découvrir des charges non inscrites importantes. Il est possible que certains renseignements soient involontairement oubliés ou tus intentionnellement au

vérificateur. Ce dernier doit donc procéder à tous les sondages habituels pour s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des déclarations faites par la direction.

Date et signature

La lettre de déclaration doit être adressée au vérificateur et porter la date qui figurera sur le rapport du vérificateur. La lettre de déclaration est habituellement signée par le gérant général ou le trésorier. D'autres membres de la direction pourront la signer si le vérificateur est convaincu que ces personnes sont responsables et bien renseignées sur les éléments dont il est question dans la lettre.

Limitations de l'étendue de la vérification

Il arrive dans des cas exceptionnels que la direction refuse de fournir au vérificateur une déclaration écrite qu'il juge indispensable ou de signer la lettre de déclaration. Après avoir essuyé un tel refus, le vérificateur doit se demander jusqu'à quel point il peut se fier aux autres déclarations de la direction. On s'attend à ce que les cadres comprennent leurs responsabilités légales et éthiques en ce qui a trait aux déclarations portant sur les états financiers. Ils doivent également se rendre compte que la lettre de déclaration précise certaines de ces responsabilités, mais qu'elle n'y ajoute pas. Si la direction refuse de signer la lettre de déclaration, le vérificateur doit considérer que certains renseignements lui sont dissimulés ou que le client a mal compris les responsabilités qui lui incombent; il lui est alors impossible, dans un cas comme dans l'autre, d'exprimer une opinion sans réserve.

Résumé

Il importe de bien comprendre que les déclarations fournies ne dégagent en aucune façon le vérificateur de la responsabilité de vérifier les renseignements dont font mention les lettres. Ces dernières constituent néanmoins une source valable d'information corroborante, car le vérificateur est en droit de croire à la compétence et à l'intégrité du personnel cadre de son client.

CHAPITRE 11 LES LETTRES DE RECOMMANDATIONS

Le vérificateur offre, en rédigeant une lettre de recommandations, un service professionnel supplémentaire appréciable; en effet, bien qu'il ne soit pas tenu de le faire en vertu des normes de vérification généralement reconnues, des conclusions peuvent constituer un élément de la vérification (ou un complément à cette dernière) tout aussi important que son opinion sur les états financiers. Il s'agit donc d'un bon procédé de vérification.

En évaluant les systèmes de contrôle interne et en effectuant la vérification de fin d'exercice, le vérificateur peut découvrir des failles dans le contrôle interne, d'autres sources de revenus possibles, des lacunes administratives comme un manque de planification financière, et d'autres éléments semblables. La lettre de recommandations doit également faire état de tous les cas de non-conformité aux lois ou aux règlements ou de toute irrégularité, comme la fraude.

Le trésorier doit faire appel officieusement aux compétences du vérificateur pour discuter des questions dont l'importance ne justifie pas une mention dans la lettre de recommandations et pour tirer profit de ses connaissances sur la façon dont d'autres municipalités procèdent.

Le contenu de la lettre de recommandations

La lettre de recommandations peut comporter deux parties distinctes : les points principaux qui doivent être portés à l'attention du conseil municipal et les points de moindre importance qui s'adressent au trésorier. Ainsi, même les points que le vérificateur juge moins importants seront portés à

l'attention du conseil, puisqu'ils peuvent avoir pour ce dernier une signification plus grande que ne le croirait le vérificateur, ou comporter d'autres éléments. Cette division de la lettre en deux parties permet également de mettre en évidence les questions auxquelles il convient d'accorder une plus grande attention.

La lettre doit faire état de tous les éléments qui préoccupent le vérificateur, décrire la situation en expliquant les répercussions des failles notées et formuler une recommandation qui peut comprendre une suggestion d'amélioration. Le vérificateur doit préciser quelles sont, selon lui, les répercussions réelles ou possibles des lacunes relevées sur le rendement du personnel, la prestation des services, les taux d'imposition et la situation financière de la municipalité. Tous les points soulevés dans la lettre de recommandations doivent faire l'objet d'une discussion avec le trésorier (et le comité de vérification, le cas échéant) et les conclusions tirées doivent être citées dans la lettre. Dans certains cas, les recommandations du vérificateur peuvent appuyer la position du trésorier au sujet de modifications à apporter au sein du personnel.

Il importe de noter que, lorsqu'on retient les services d'un nouveau vérificateur, la première lettre de recommandations qu'il rédigera risque d'être très longue. Par contre, plus la lettre est détaillée et explicite, plus elle a de chances d'améliorer le rendement actuel et de prévoir les problèmes futurs. Le vérificateur peut tout simplement suggérer d'étudier à fond un sujet en particulier, auquel cas le conseil municipal peut demander au trésorier de rédiger un rapport dont on discutera et que l'on évaluera ultérieurement.

Il convient également de fournir certaines des explications supplémentaires suivantes dans une lettre explicative ou dans la lettre de recommandations elle-même :

- les recommandations découlent du travail habituel de vérification consistant à formuler une opinion sur les états financiers et, comme elles ne reposent pas sur une étude exhaustive, elles ne constituent pas un rapport complet sur le système de contrôle interne qui puisse être utilisé à des fins de gestion;

- le travail habituel de vérification ne permet pas nécessairement de découvrir toutes les failles du système de contrôle interne;

- malgré cela, les procédés de vérification employés sont suffisamment poussés pour permettre au vérificateur de commenter les états financiers;

- les suggestions et commentaires se rapportent aux seuls systèmes et ne sauraient constituer un jugement sur la compétence ou l'intégrité du personnel du client;

- tout système de contrôle interne comporte des limitations (par exemple, il est impossible de découvrir l'existence d'une collusion);

- comme il est toujours possible que les systèmes de contrôle actuels perdent de leur efficacité, ils sont évalués chaque année.

Bon nombre de ces points peuvent et doivent également être mentionnés verbalement.

Obligation relative à la présentation de l'information

Les lettres de recommandations doivent être adressées au conseil municipal. Le trésorier et le comité de vérification, le cas échéant, doivent en recevoir une copie. Soulignons encore une fois qu'il faut discuter avec le trésorier de tous les points à inclure dans la lettre pour s'assurer que l'on ne porte pas inutilement à l'attention du conseil des questions qui sont sans importance, qui sont compensées par d'autres activités inconnues du vérificateur ou qu'il a mal perçues. La discussion permet en outre au trésorier de formuler ses commentaires sur les divers sujets abordés.

La lettre de recommandations devrait, idéalement, être rédigée après la vérification préliminaire, qui a pour but d'évaluer les systèmes de contrôle interne, et une lettre de rappel devrait alors accompagner la vérification de fin d'exercice. Toutefois, les vérificateurs présentent souvent, une fois les états financiers terminés, une lettre regroupant les résultats des vérifications préliminaire et de fin d'exercice.

ANNEXE A

NORMES DE VÉRIFICATION GÉNÉRALEMENT RECONNUES
(Extrait du Manuel de l'I.C.C.A., volume II)

Vérification générale - Chapitre 5100

NORMES ET PROCÉDÉS

.01 Les normes de vérification diffèrent des procédés de vérification. Les normes de vérification ont trait aux qualités requises du vérificateur, à l'exécution de son travail de vérification et à la préparation de son rapport, tandis que les procédés de vérification sont les actes que le vérificateur accomplit ou les mesures qu'il prend pour atteindre ses objectifs lors d'une mission de vérification donnée.

NORMES DE VÉRIFICATION GÉNÉRALEMENT RECONNUES

.02 . Les normes de vérification généralement reconnues sont les suivantes :

Norme générale

Le travail de vérification et la rédaction du rapport doivent être effectués, avec le soin nécessaire, par une ou des personnes ayant une formation technique et une compétence professionnelle suffisante en vérification et faisant preuve d'une totale indépendance d'esprit.

Normes concernant le travail de vérification

i) Le travail doit être organisé et exécuté avec soin. Le personnel que l'on emploie doit être convenablement encadré.

ii) Le vérificateur doit procéder à une étude et une évaluation méthodiques des contrôles internes sur lesquels il s'appuiera par la suite pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de la vérification.

iii) En ayant recours à l'inspection, l'observation, l'enquête, la corroboration, le calcul, l'analyse, etc., le vérificateur doit réunir suffisamment d'informations probantes pour pouvoir étayer convenablement son rapport.

Normes concernant le rapport du vérificateur

i) Le vérificateur doit préciser la portée de sa vérification dans son rapport.

ii) Dans son rapport, le vérificateur doit exprimer une opinion sur les états financiers ou déclarer qu'il ne peut exprimer d'opinion. Dans ce dernier cas, il doit préciser les raisons de sa récusation.

iii) Lorsque le vérificateur exprime une opinion, il doit déclarer si les états financiers présentent fidèlement la situation financière de l'entreprise, les résultats de son exploitation et l'évolution de sa situation financière selon des règles comptables appropriées communiquées au lecteur, règles qui, sauf dans des cas exceptionnels, devraient être les principes comptables généralement reconnus. Le rapport doit fournir des explications suffisantes en ce qui a trait à toute restriction que comporterait l'opinion.

iv) Lorsque le vérificateur exprime une opinion, son rapport doit également indiquer si les règles comptables communiquées au lecteur ont été appliquées de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. S'il n'y a pas de continuité dans le choix ou l'application de ces règles, le rapport doit expliquer la nature et l'effet de ce manque de continuité.

(SEPT. 1975*)

PORTÉE DES NORMES

.03 Les normes de vérification contenues dans le paragraphe 5100.02 s'appliquent à tous les missions de vérification ayant pour objet l'expression d'une opinion sur les états financiers. La norme générale et les normes concernant le travail de vérification s'appliquent aussi à d'autres types de missions dans lesquelles l'expert-comptable est appelé à donner une attestation.

.04 La norme générale du paragraphe 5100.02 est censée exprimer dans leur essence les règles correspondantes du code d'éthique de chaque institut ou ordre provincial, règles auxquelles le vérificateur doit se reporter.

COMMUNICATION DES RÈGLES COMPTABLES

.05 La norme concernant le rapport du vérificateur formulée à l'alinéa 5100.02iii) fait mention des "règles comptables appropriées communiquées au lecteur, règles qui, sauf dans des cas exceptionnels, devraient être les principes comptables généralement reconnus". Le chapitre 5400, RAPPORT DU VÉRIFICATEUR : LE RAPPORT TYPE traite des situations où le vérificateur exprime son opinion sur des états financiers établis conformément aux principes comptables généralement reconnus. Dans certains cas particuliers, il peut être opportun d'adopter des règles comptables qui s'écartent de ces principes, par exemple à propos d'états financiers dont la préparation doit obéir à des exigences réglementaires ou à des exigences contractuelles comme celles qui seraient imposées par des actes de fiducie ou des accords d'achat-vente.

.06 Dans les cas particuliers où l'on peut, à bon escient, adopter des règles qui s'écartent des principes comptables généralement reconnus, le vérificateur devrait dire si, à son avis, les états financiers sont établis conformément aux règles comptables appropriées communiquées au lecteur. Si les renseignements fournis dans les états financiers ne sont pas suffisants et appropriés aux circonstances, le vérificateur devrait exprimer une restriction dans son opinion sur les états financiers.

Changement de forme apporté en juillet 1979

ANNEXE B

RAPPORT DU VÉRIFICATEUR

Aux membres du conseil,
résidents et contribuables du
Canton d'Ontario

J'ai vérifié le bilan consolidé du Canton d'Ontario au 31 décembre 198X ainsi que l'état des résultats consolidé de l'exercice terminé à cette date. Ma vérification a été effectuée conformément aux normes de vérification généralement reconnues et a comporté par conséquent les sondages et autres procédés que j'ai jugés nécessaires dans les circonstances.

À mon avis, ces états financiers consolidés présentent fidèlement la situation financière du Canton d'Ontario au 31 décembre 198X ainsi que les résultats de ses activités pour l'exercice terminé à cette date selon les principes comptables prescrits pour les municipalités de l'Ontario, et ces principes ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

Adresse du vérificateur
Date du rapport

Comptables agréés
Numéro du permis du
vérificateur municipal : XXX

ANNEXE C
MODÈLE DE LETTRE DE MISSION

Président et membres du conseil
Le Canton d'Ontario
Ontario (Ontario)

Mesdames, Messieurs,

Suite à notre conversation du (date), nous résumons, telles que nous les entendons, les conditions de notre mission de vérification des comptes de la Municipalité d'Ontario pour l'exercice financier se terminant le 31 décembre 198X.

À titre de vérificateurs légaux, nous sommes tenus, par la loi sur les municipalités (Municipal Act) de vérifier les états financiers annuels préparés par la municipalité et présentés aux membres du conseil, résidents et contribuables, et d'exprimer notre opinion à leur sujet. Nous nous ferons une opinion en procédant à tous les sondages que nous jugerons nécessaires pour nous convaincre que :

- les registres comptables dont sont tirés les chiffres sont fiables et constituent une source suffisante pour l'établissement des états financiers annuels;
- les renseignements financiers sont correctement publiés dans les états financiers.

La nature et l'étendue de nos sondages seront fonction de notre évaluation du système de contrôle interne.

Le rapport portera sur les activités de tous les comités du conseil municipal et des conseils locaux, entreprises municipales, commissions des services publics et conseils locaux

communs consolidés suivants, qui relèvent de la municipalité :

- (liste)

et sur celles des entités indépendantes suivantes dont la préparation des états financiers annuels incombe à la municipalité :

- (liste)

Nous planifierons et mènerons notre vérification conformément aux normes de vérification généralement reconnues au Canada, afin de pouvoir exprimer notre opinion sur les états financiers. Étant donné que la vérification se fait par sondages et ne constitue pas un examen approfondi ainsi qu'en raison des autres limitations inhérentes à ce travail et à tout système de contrôle interne, il est toujours possible que des détournements et d'autres irrégularités ne soient pas décelés. Nous vous signalerons cependant toutes les irrégularités importantes que nous découvrirons.

Il incombe au conseil et à la direction de la municipalité de préparer les états financiers et de présenter correctement les renseignements, en appliquant constamment les principes comptables généralement reconnus qui sont énoncés dans le Municipal Financial Reporting Handbook. Ils doivent tenir de bons registres comptables et assurer un système de contrôle interne approprié, choisir et mettre en pratique les conventions comptables qui conviennent et préserver le patrimoine de la municipalité. Nous vous demanderons, dans le cadre de notre mission, de confirmer par écrit les déclarations que vous nous avez faites en rapport avec la vérification et où vous précisiez que les éléments d'actif et de passif ainsi que les revenus et les dépenses ont été correctement et entièrement publiés.

Nous procéderons à une étude du système du contrôle comptable interne de la municipalité dans le seul but de déterminer la portée de notre mission de vérification et non pas pour découvrir toutes les erreurs commises lors du traitement de

l'information. En nous fondant sur cette étude du système de contrôle comptable interne, nous formulerons des suggestions, s'il y a lieu, sur les améliorations qu'il conviendrait d'apporter au système. Si nous découvrons des failles importantes dans la conception ou l'application du système, nous vous en ferons part par écrit.

Nous procéderons en outre à un examen de la déclaration d'information financière de la municipalité et commenterons certains tableaux exigés par le ministère des Affaires municipales.

Nous nous acquitterons aussi des opérations de tenue de livres que nous jugerons nécessaires, préparerons les états financiers et fournirons tout autre service convenu avec le conseil municipal.

Nos honoraires s'élèveront, selon nos estimations, aux sommes suivantes :

- services de vérification _____ $
- services de tenue de livres _____ $
- préparation des états financiers et des rapports _____ $
- autres services _____ $

Nous vous prions d'examiner la présente lettre et, si elle est conforme à vos accords, de nous en retourner une copie signée pour nos dossiers.

Veuillez agréer, mesdames, messieurs, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

_____

Vérificateur

Nous confirmons les modalités de votre mission telles qu'elles sont énoncées dans la présente lettre.

_____

Nom de la municipalité

_____

Signature - Président du conseil ou président du comité de vérification

_____

Date

ANNEXE D

OPINIONS AVEC RÉSERVE : CAS TYPES

Dans son rapport, le vérificateur nuancera son opinion par une réserve si l'une ou plusieurs des situations suivantes se présentent.

Modification de conventions comptables

- Une modification est apportée à un principe comptable sans justification suffisante.

Dérogations aux principes comptables généralement reconnus

- La direction décide de recourir à un principe comptable qui n'est pas généralement reconnu (par exemple, elle passe en charge l'actif immobilisé du service public d'alimentation en électricité).

Permanence de l'entreprise

- Le vérificateur a des motifs de croire que l'entité étudiée éprouvera des difficultés à faire face à ses obligations financières. Dans le secteur public, on ne permettrait probablement jamais à une municipalité de faire faillite, mais la viabilité de certaines d'entre elles a déjà été mise en question et elles ont été mises en tutelle.

Présentation incorrecte des renseignements

- Le vérificateur a des motifs de croire qu'en raison de la non-publication de certains éléments d'information ou de certaines dettes éventuelles, ou de toute autre question, la présentation des états financiers annuels est trompeuse.

Système de contrôle interne

- Les méthodes de contrôle interne sont si déficientes que l'information financière fournie par le système comptable ne peut être vérifiée (récusation).

Autres renseignements contenus dans les rapports annuels

- Si les états financiers doivent être joints à un rapport annuel, le vérificateur doit examiner l'information pour s'assurer qu'elle ne contredit pas certains renseignements dont il a connaissance.

Le fond et la forme

- Le vérificateur doit recourir à son jugement pour évaluer des transactions qui peuvent être correctement inscrites pour ce qui est de la forme, mais présenter une irrégularité au niveau du fond.

Incertitudes

- Une éventualité d'importance dont les répercussions ne peuvent être déterminées fait planer un doute sur la validité des états financiers ("sous réserve de").

ANNEXE E

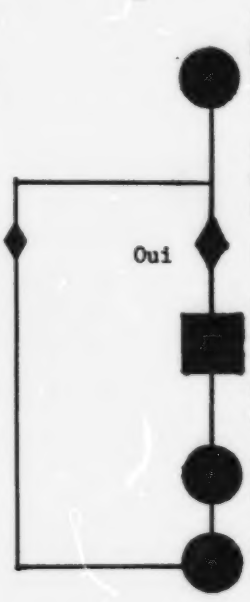
GRAPHIQUE D'ACHEMINEMENT D'UNE FIN D'EXERCICE TYPE

Les points A et B s'appliquent aux municipalités qui s'apprêtent à engager de nouveaux vérificateurs.

Le point B s'applique aux municipalités qui font affaire avec le vérificateur de l'année précédente.

A

La planification et le choix des vérificateurs se font à l'avance, soit de 3 à 9 mois avant la fin de l'exercice.



B

La lettre de mission est signée.

Les vérificateurs et les fonctionnaires municipaux conviennent d'un calendrier de travail.

Le vérificateur prépare le programme de vérification.

Le vérificateur examine le système de contrôle interne et la conformité.

Le vérificateur conclut que le système de contrôle interne est fiable.

Les résultats indiquent-ils que le programme de vérification doit être révisé?

Oui

Le vérificateur révise le programme de vérification.

Non

Le vérificateur authentifie les registres.

Le vérificateur rédige l'ébauche de son rapport.

Le vérificateur et les fonctionnaires municipaux règlent toutes les questions en suspens et révisent l'ébauche du rapport.

Le travail du vérificateur commence plusieurs mois avant la fin de l'exercice et se poursuit de 2 à 4 mois après la fin de l'exercice (ou plus longtemps s'il s'agit d'une première vérification ou si des difficultés surviennent).

Les fonctionnaires municipaux analysent et communiquent les résultats et en assurent le suivie.

Le vérificateur présente la vérification finale des états financiers.

Le vérificateur présente une lettre de recommandations.

Les fonctionnaires municipaux distribuent le rapport du vérificateur et les états financiers et dressent le résumé qui sera présenté au public.

Le vérificateur examine le résumé destiné au public.

LES DÉCISIONS D'ORDRE FINANCIER SE FONDENT SUR LE RAPPORT DU VÉRIFICATEUR ET SUR SA LETTRE DE RECOMMANDATIONS

Code : ♦ Décision ● Processus ■ Rapport

ANNEXE F

MODÈLE DE LETTRE DE DÉCLARATION

(papier à en-tête de la municipalité)

À la suite de l'examen des (description des états financiers) de (municipalité) et de tous les conseils ou commissions au (date) pour (période soumise à l'examen), que vous avez mené pour déterminer si, selon vous, les états financiers (consolidés) présentent fidèlement la situation financière de (nom de la municipalité) et les résultats de ses activités selon les principes comptables généralement reconnus, nous confirmons qu'autant que nous le sachions, les déclarations qui vous ont été faites au cours de votre examen sont exactes.

1. Il nous incombe de fournir des états financiers (consolidés) qui présentent fidèlement la situation financière de la municipalité et les résultats de ses activités conformément aux principes comptables généralement reconnus, appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

2. Nous vous avons fourni :
   a) tous les registres et renseignements financiers;
   b) tous les procès-verbaux des réunions du conseil municipal et tous les résumés des délibérations de réunions tenues récemment et pour lesquelles un procès-verbal n'a pas encore été établi.

3. a) Aucune irrégulatité n'a été commise par la direction ou par des employés remplissant des fonctions importantes dans le fonctionnement du système de contrôle comptable interne.

b) Les autres employés n'ont commis aucune irrégularité pouvant avoir une incidence importante sur le contenu des états financiers.

c) Les organismes de réglementation ne nous ont fait parvenir aucune communication révélant une non-conformité aux pratiques de publication de l'information financière ou des lacunes de ces dernières qui soient assez graves pour avoir une incidence importante sur le contenu des états financiers.

4. Les stocks ont été inscrits au prix coûtant.

5. Nous n'avons aucun projet ou dessein qui puisse avoir une incidence importante sur la valeur comptable ou le classement des éléments d'actif et de passif.

6. Les renseignements suivants ont été correctement inscrits ou publiés dans les états financiers :

a) les opérations entre personnes apparentées et les sommes à recevoir ou à payer, y compris les taxes, achats, emprunts, virements, contrats de location et garanties qui s'y rapportent;

b) les investissements;

c) les ententes en vue du rachat d'éléments d'actif vendus précédemment.

7. a) Aucune infraction dont les répercussions pourraient devoir être mentionnées dans les états financiers n'a été commise ou n'est susceptible de l'être.

b) Il n'existe aucune autre dette importante ou possibilité de gain ou de perte qu'il convienne d'inscrire ou de publier.

8. Il n'existe aucune créance ou cotisation non exigée qui pourrait l'être de l'avis de notre conseiller juridique et qu'il conviendrait donc de publier.

9. Il n'existe aucune transaction importante qui n'ait pas été correctement inscrite dans les registres comptables sur lesquels se fondent les états financiers.

10. Le cas échéant, des mesures ont été prises pour réduire les stocks excédentaires ou désuets à leur valeur de réalisation nette estimative.

11. La municipalité dispose de titres de propriété suffisants en ce qui concerne tous ses éléments d'actif et ces derniers ne sont grevés d'aucune sûreté réelle ou charge.

12. Nous nous sommes pliés à toutes les exigences contractuelles qui, si elles n'étaient pas respectées, pourraient avoir des répercussions importantes sur le contenu des états financiers.

13. Aucun événement justifiant des rajustements aux états financiers ou devant y être mentionné ne s'est produit après la date du bilan.

_____

Signature - Directeur général ou trésorier

_____

Date (du rapport du vérificateur)

BULLETINS

Voici une liste de publications que l'on peut se procurer auprès du ministère :

Administration

1 Retirée de la circulation

2 Retirée de la circulation

3 Retirée de la circulation

4 Council Agenda and Minutes --Committee Agenda and Reports (1 $)

5 An Alphabetic Filing System Suitable for a Small Municipality (1 $)

6 Bargaining Information (1 $)

7 Drafting Municipal By-laws (1 $)

8 Municipal Insurance (1 $)

9 The Municipality and the Law (1 $)

10 Labour Relations--The Organizing Process (1 $)

11 Procedure By-law (1 $)

12 Dismissal (1 $)

13 Labour Relations-- Components of a Collective Agreement (1 $)

14 The Head of Council (1 $)

15 Retirée de la circulation

16 Municipal Staff Reports (1 $)

17 Council Committees (1 $)

18 Liability Protection (1 $)

19 Summary of 1978 Legislation Respecting Remuneration and Expenses (1 $)

20 Microrecording (1 $)

21 Holidays and Time Calculations (1 $)

22 Minicomputers (1 $)

23 Training Opportunities for Staff in Small Municipalities (1 $)

24 Animal Control (1 $)

25 Purchasing in Small Municipalities (1 $)

26 Recruiting--1. Planning the Process (1 $)

27 Recruiting--11. The Right Person for the Job (1 $)

28 Recruiting--111. Advertising (1 $)

29 Recruiting--IV. The Interview (1 $)

30 The Interpretation Act (1 $)

31 The Statutory Powers Procedure Act, 1971 (1 $)

32 Highlights of the Line Fences Act, 1979 (1 $)

33 Information Gathering Services and Techniques (1 $)

34 Word Processing (1 $)

35 Job Descriptions: Make Them Simple and Useful (1 $)

36 The Provincial Legislative Process (1 $)

37 Municipal Real Estate--Inventory (1 $)

38 Designing a Pay Plan for Office Staff in Small Municipalities (1 $)

39 Administering the Pay Structure (1 $)

40 Energy Conservation in Ontario Municipalities (1 $)

41 Retirée de la circulation

42 A Guide to the Employment Standards Act (1 $)

43 Job Evaluation (1 $)

44 The Provincial Offences Act (1 $)

45 Good Fences Make Good Neighbours--Administrative Practices and Procedures Related to Line Fences (1 $)

46 Records-Retention By-laws (1 $)

47 By-law Enforcement--An Administrative View (1 $)

48 Amendments to the Municipal Elections Act (1 $)

49 The Municipal Conflict of Interest Act, 1983 (1 $)

50 Issues in Capital Decision-Making (1 $)

51 Keeping the Public Informed (1 $)

52 Affirmative Action (1 $)

53 Municipal Tendering Common Practices (1 $)

54 The Municipal Tax Sales Act, 1984 (1 $)

55 Amendments to the Municipal Elections Act (1 $)

56 Comment répertorier les règlements municipaux (1 $)

DOCUMENTS DE SOUTIEN À LA GESTION

Developing a Municipal Code	1,00 $
Duties of the Municipal Treasurer	1,00
Records Management	1,00
Joint Services--Five Case Studies	5,00
Sick Leave Credits--Plans Under the Municipal Act	3,00
** Performance Measurement in Municipalities (gagnant du Municipal Officers Association Excellence Award)	5,00
Municipal Operating Budgets	5,00
Managing Capital Spending	2,00
Microcomputers in Small Municipalities: A Guide	6,00
Microcomputers in Small Municipalities: A Workbook	6,00
Microcomputers in Small Municipalities: A Catalogue	6,00
Microcomputers in Larger Municipalities: A Catalogue	6,00
How To Borrow Long-Term	6,00
Personnel Operations	6,00
Directory of Municipal Computers and Applications In Ontario Municipalities	10,00
Le recours aux experts-conseils Quand? Pourquoi? Comment?	10,00
Guide du conseiller municipal	5,00

Méthodes en matière de finances

F.1 Cash Management in Municipalities (1 $)

F.2 Bank Reconciliation Procedures for Municipalities (1 $)

F.3 Municipal Investments (1 $)

F.4 Zero-Base Budgeting (1 $)

F.5 Reserves, Reserve Funds, Allowances and Other Special Funds (1 $)

F.6 Property Taxation--Billing and Collection (1 $)

F.7 Calendarized Budgets (1 $)

F.8 Fixed Asset Record Keeping (1 $)

Les prix peuvent changer sans préavis

On peut se procurer des exemplaires supplémentaires de cette publication et d'autres publications du gouvernement de l'Ontario à la :

Librairie du gouvernement de l'Ontario, 880, rue Bay, Toronto, pour les achats en personne. Les clients de l'extérieur de Toronto peuvent écrire à la Section des services de publications, 880, rue Bay, 5e étage, Toronto M7A 1N8, ou encore composer le (416) 965-6015. Ceux qui doivent faire un appel interurbain peuvent appeler sans frais le 1-800-268-7540 ou, si leur code régional est le 807, composer le 0-Zénith 67200. Les personnes qui ont des troubles de l'ouïe peuvent composer le (416) 965-5130 ou le numéro sans frais 1-800-268-7095. Les cartes de crédit Mastercard et Visa sont acceptées. Les chèques ou mandats postaux doivent être libellés à l'ordre du trésorier de l'Ontario. Le paiement est exigé lors de la commande.

Pour obtenir de plus amples renseignements, prière d'écrire ou de téléphoner à l'un des bureaux régionaux de la Division des affaires municipales dont la liste figure ci-après.

CAMBRIDGE
150, rue Main
Cambridge (Ontario)
N1R 6P9
(519) 622-1500

GUELPH
147, rue Wyndham nord
Guelph (Ontario)
N1H 4E9
(519) 836-2531

LONDON
495, rue Richmond
London (Ontario)
N6A 5A9
(519) 438-7255

NORTH BAY
347, rue Sherbrooke
North Bay (Ontario)
P1B 2C1
(705) 476-4300

ORILLIA
15B, rue Matchedash nord
Orillia (Ontario)
L3V 4T4
(705) 325-6144

TORONTO
777, rue Bay
11e étage
Toronto (Ontario)
M5G 2E5
(416) 585-7251

OSHAWA
74, rue Simcoe sud
Oshawa (Ontario)
L1H 4G6
(416) 571-1515

KINGSTON
1055, rue Princess
Kingston (Ontario)
K7L 5T3
(613) 545-4310

OTTAWA
244, rue Rideau
Ottawa (Ontario)
K1N 5Y3
(613) 566-3711

SUDBURY
430, av. Notre-Dame
2e étage
Sudbury (Ontario)
P3E 5K7
(705) 675-4343

THUNDER BAY
435, rue James sud
C.P. 5000
Thunder Bay (Ontario)
P7C 5G6
(807) 475-1621

Pour toute question ou observation relative au contenu de cette publication, on est prié de s'adresser au ministère, à l'adresse et au numéro de Toronto mentionnés ci-dessus.